

Krav om skatterettslig domisil for å oppnå skattefordeler i forhold til EØS-avtalens artikkel 31 om etablering og artikkel 40 om fri bevegelse av kapital

Herunder en vurdering av domisilkravene i skattelovens

- **10-12 om godtgjørelse**
- **10-30 3.ledd jf 10-34 om RISK-regulering**
- **16-20 om kredit for utenlandsk skatt**
- **10-4 om konsernbidrag**
- **Skatteavtalenes regler om kildeskatt på utbytte**

Kandidatnr:378

Veileder:Ole Gjems-Onstad

Leveringsfrist:25. november

Til sammen 14005 ord

Dato: 25/11 2003

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	4
1.1	PRESENTASJON AV OPPGAVENS TEMA	4
1.2	PRESENTASJON AV SKATTEREGLENE SOM VURDERES	5
1.3	KORT PRESENTASJON AV EØS-BESTEMMELSENE SKATTEREGLENE VURDERES MOT	5
1.4	AVGRENSING OG PRESISERING AV PROBLEMSTILLINGER	6
1.5	TERMINOLOGI	6
1.6	RETTSKILDER	7
1.7	DET VIDERE OPPLEGG FOR FRAMSTILLINGEN	7
2	<u>RETT TIL GODTGJØRELSE</u>	8
2.1	KORT BESKRIVELSE AV GODTGJØRELSESMODELLEN FOR UTBYTTE	8
2.2	VILKÅRET OM AT SELSKAPET MÅ HA SKATTEPLIKT TIL NORGE	8
2.3	ER REGELEN EN "RESTRIKSJON" PÅ KAPITALBEVEGELSER JF ARTIKKEL 40, JF DIREKTIVETS ARTIKKEL 1.1?	9
2.4	FORHOLDET MELLOM ARTIKKEL 40 OG DIREKTIVET	9
2.5	NÆRMERE OM DE KRAV DIREKTIVETS ARTIKKEL 1.1 STILLER TIL 10-12	10
2.6	MÅ REGELEN PÅ SKATTEOMRÅDET SUPPLERES AV ET DISKRIMINERINGSFORBUD	11
2.7	ER 10-12 EGNET TIL Å AVSKREKKE NORSKE SKATTEYTERE FRA Å INVESTERE KAPITAL I ANDRE EØS-STATER?	12
2.8	KAN 10-12 BEGRUNNES I DEN SKREVNE UNNTAKSREGELEN I DIREKTIVETS ARTIKKEL 4	12
2.9	UNNTAK ETTER AMSTERDAMTRAKTATENS ARTIKKEL 58	14
2.10	EF-DOMSTOLENS "RULE OF REASON TEST"	16
2.10.1	HVILKE ALMENNE HENSYN KAN BEGRUNNE REGELEN	17
2.10.2	HENSYNET TIL SAMMENHENG I SKATTESYSTEMET	18
2.10.3	KONKLUSJON	21

<u>3 NORGE SOM KILDESTAT - VILKÅRET OM AT AKSJONÆREN MÅ HA SKATTEPLIKT TIL NORGE</u>	<u>21</u>
3.1 KORT BESKRIVELSE AV DET OMSTRIDTE VILKÅR	21
3.2 ER VILKÅRET EN RESTRIKSJON FOR KAPITALBEVEGELSER, JF ARTIKKEL 40 JF DIREKTIVETS ARTIKKEL 1.1?	22
3.2.1 SITUASJONEN DER SKATTYTERS HJEMSTAT BRUKER ET KREDITSYSTEM FOR Å FORHINDRE ØKONOMISK DOBBELTBESKATNING	22
3.2.2 SKATTYTER ER HJEMMEHØRENDE I EN STAT MED ET KLASSISK SKATTESYSTEM FOR UTBYTTE	23
3.2.3 § 10-12 ANNET LEDD I RELASJON TIL KRAVET I ARTIKKEL 40 OM AT REGLER IKKE MÅ DISKRIMINERE PÅ BAKGRUNN AV BOSTED OG STED FOR KAPITALANBRINGELSEN	23
3.2.4 FORELIGGER OBJEKTIVT SAMMENLIGNBARE SITUASJONER	23
3.3 KAN FORSKJELLSBEHANDLINGEN BEGRUNNES I DIREKTIVETS ARTIKKEL 4 – HENSYNET TIL EFFEKTIV SKATTEKONTROLL	25
3.4 KAN REGELEN RETTFERDIGGJØRES ETTER EFDs RULE OF REASON	26
3.4.1 HENSYNET TIL SAMMENHENGEN I SKATTESYSTEMET	26
3.4.2 HENSYNET TIL KILDESTATEN	26
3.4.3 KONKLUSJON	27
<u>4 RETT TIL RISK-REGULERING</u>	<u>27</u>
4.1 KORT BESKRIVELSE AV RISK-REGLENE	27
4.2 ER REGELEN EN RESTRIKSJON FOR KAPITALBEVEGELSER, JF ARTIKKEL 40 JF DIREKTIVETS ARTIKKEL 1.1?	28
4.3 KAN REGELEN OPPRETTHOLDE I MEDHOLD AV DIREKTIVETS ARTIKKEL 4 – EFFEKTIV SKATTEKONTROLL	28
4.4 KAN HINDRINGEN OPPRETTHOLDES PÅ GRUNNLAG AV EF-DOMSTOLENS LÆRE OM ALMENNE HENSYN?	30
4.5 KONKLUSJON	31
<u>5 RETT TIL KREDIT FOR UTENLANDSK SKATT FOR UTENLANDSK SKATTEYTER MED FILIAL I NORGE</u>	<u>31</u>
5.1 KORT BESKRIVELSE AV REGLENE	31
5.2 HVILKE KRAV STILLER REGLENE OM ETABLERINGSRETT TIL 16-20 ?	32

5.3	KRAVET TIL NASJONAL BEHANDLING	32
5.4	INNEBÆRER 16-20 ET BRUDD PÅ PRINSIPPET OM NASJONAL BEHANDLING, JF ARTIKKEL 31?	32
5.5	KAN REGELEN OPPRETTHOLDES I ET USKREVENT ALMENT HENSYN?	33
5.6	KONKLUSJON	34
6	<u>SKATTEAVTALENE REGLER OM KILDESKATT PÅ UTBYTTE</u>	34
6.1	KORT BESKRIVELSE AV REGLENE	34
6.2	ER DE ULIKE SKATTESATSER I STRID MED ETABLERINGSRETTENS KRAV TIL NASJONAL BEHANDLING	36
6.3	UTGANGSPUNKTET – SKATTEAVTALER ER STATENES KOMPETANSE	36
6.4	FORELIGGER DISKRIMINERING ?	37
6.5	RETT TIL GUNSTIGSTE SKATTEAVTALE FOR ANDRE ENN EØS-SUBJEKTER MED FAST DRIFTSSTED I NORGE	38
7	<u>KONSERNBIDRAG</u>	39
7.1	KORT BESKRIVELSE AV REGLENE	40
7.2	PROBLEMSTILLINGENE	40
7.3	KONSERNBIDRAG FRA NORSK SELSKAP TIL UTENLANDSK SELSKAPS FILIAL	41
7.3.1	KAN REGELEN BEGRUNNES I ALMENE HENSYN	41
7.3.2	KONKLUSJON	42
7.4	KONSERNBIDRAG FRA NORSK SELSKAP TIL UTENLANDSK SELSKAP –HVLKE KRAV STILLER ETABLERINGSRETTE TIL DE NORSKE REGLENE?	42
7.5	ER REGELEN EGNET TIL Å HINDRE NORSKE SKATTEYTERE FRA Å ETABLERE SELSKAPER I ANDRE EØS-LAND?	44
7.6	KAN REGELEN OPPRETTHOLDES ETTER EF-DOMSTOLENS RULE OF REASON?	44
7.6.1	HENSYNET TIL EFFEKTIV SKATTEKONTROLL	45
7.6.2	HENSYNET TIL SAMMENHENG I SKATTESYSTEMET	45
7.7	KONKLUSJON	47
8	<u>EØS-BESTEMMELSENE GJENNOMSLAGSKRAFT OVERFOR SKATTEREGLENE VED MOTSTRID</u>	47

9	OPPSUMERING	48
9.1	SAMMENFATNING AV KONKLUSJONENE I OPPGAVENS PUNKT 2 TIL 8.	48
9.2	ER VILKÅR OM SKATTERETTSLIG DOMISIL FOR Å OPPNÅ SKATTEFORDELER <i>GENERELT</i> I STRID MED ARTIKKEL 31 OG 40?	50
10	LITTERATURLISTE	50

Formatted: Bullets and Numbering

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgavens tema

Norsk skatterett oppstiller i mange tilfeller et krav om at personer eller selskaper må være *bosatt* eller *hjemmehørende* i Norge for at en skattefordel skal oppnås. Formålet er ofte å sikre at kapital med tilknytning til Norge blir beskattet i Norge. Slike regler kan imidlertid også ha som konsekvens at skatteyttere som ikke er hjemmehørende i Norge stilles i dårligere stilling enn norske skatteyttere, eller at investeringer i norske selskaper favoriseres i forhold til investeringer i utenlandske.

Oppgavens tema er om skatteregler som forskjellsbehandler på bakgrunn av skatterettslig domsisil er i samsvar med målsetningen i EØS-samarbeidet om å skape et felles indre marked, hvor blant annet personer og kapital skal kunne bevege seg fritt innenfor avtaleområdet. Framstillingen her har særlig fokus på de krav regelen om fri bevegelse av kapital i EØS-avtalens artikkel 40 og regelen om etableringsrett (fri bevegelse av juridiske personer) i artikkel 31 stiller til skatteregler som forskjellsbehandler på bakgrunn av skatterettslig domsisil. Framstillingen gjør ikke krav på å drøfte uttømmende de regler i skatteloven som oppstiller et slikt bosteds/hjemmehørende krav, men nøyer seg med å ta opp noen særlig aktuelle og praktiske tilfeller.

1.2 Presentasjon av skattereglene som vurderes

De bestemmelser som drøftes for å belyse dette er for det første regelen i skattelovens 10-12 om at selskap og aksjonær må ha alminnelig skatteplikt til Norge for rett til godtgjørelse ved utdeling av aksjeutbytte. For det annet vurderes bestemmelsen i skattelovens 10-30 3.ledd som medfører et krav om at selskapet er norsk for at aksjonæren skal ha rett til RISK-regulering etter 10-34 ved salg av aksjer. Det tredje regelsett som tas opp er reglene om kredit for utenlandsk skatt i skattelovens §16-20 som setter som vilkår for kredit for utenlandsk skatt at skattyter er hjemmehørende/bosatt i Norge. Den siste regel i skatteloven som omhandles er regelen om konsernbidrag i 10-4, som setter om vilkår for å kunne yte/motta konsernbidrag at giver og motaker er hjemmehørende i Norge.

Den siste problemstilling gjelder skatteavtalene. Et grunnleggende krav for å kunne påberope seg rettigheter i skatteavtale er at man er hjemmehørende i et av avtalelandene. I og med at Norges skatteavtaler med de enkelte EØS-land ikke er like kan det oppstå situasjoner hvor skattytere i samme situasjon må betale ulik skatt. Spørsmålet som dermed oppstår er om en EØS-borger på grunn av prinsippet om nasjonal behandling i artikkel 4 og 31 kan påberope seg den avtalen som er gunstigst for ham. Det er ikke sikkert at alle rettigheter som følger av avtalene står i samme stilling – prinsippielt må hver enkelt rettighet vurderes i forhold til EØS-rettens krav. Fremstillingen her begrenser seg av plasshensyn til å eksemplifisere problemstillingen med spørsmålet om rett til gunstigste kildeskatt ved utdeling av aksjeutbytte.

1.3 Kort presentasjon av EØS-bestemmelsene skattereglene vurderes mot

Reglene om fri bevegelse av kapital er inntatt i EØS-avtalens kapittel 4, artiklene 40-46. Gjennom artikkel 40 siste punktum jf artikkel 119 er også EU's kapitaldirektiv (direktiv 88/361 EØF) en del av EØS-avtalen. Det er kapitaldirektivet som inneholder de mest omfattende regler og dermed gir mest substans til innholdet av kapitalreglene. Både artikkel 40 og direktivets artikkel 1.1 forbyr alle restriksjoner på kapitalbeveglser i EØS-området. Artikkel 40 sier i tillegg at regler om kapitalbevegelser som forskjellsbehandler på bakgrunn av nasjonalitet, bosted eller sted for kapitalanbringelsen ikke er tillatt. I direktivets artikkel 4 er det åpnet for unntak for regler som skal hindre overtredelse av medlemsstatenes lover og forskrifter.

Reglene om etableringsrett er intatt i EØS-avtalens artikkel 31 til 34. Reglene innebærer primært at EØS-borgere fra andre medlemsstater har rett til å etablere næringsvirksomhet på samme vilkår som nasjonale subjekter. Reglene inneholder også et forbud mot regler som hindrer eller avholder nasjonale subjekter fra å etablere seg i andre stater.

1.4 Avgrensing og presisering av problemstillinger

De nevnte skatteregler vil særlig bli drøftet i forhold til artikkel 31 om etableringsretten (fri bevegelighet for juridiske personer) og artikkel 40 om fri bevegelighet av kapital. Andre artikler i EØS-avtalen behandles bare i den grad de er egnet til å kaste lys over innholdet av de nevnte artikler.

Flere av de regler som drøftes kan tenkes å stride både mot artikkel 31 og artikkel 40. Det er imidlertid tilstrekkelig å konstatere at en skatteregel strider mot *en* av bestemmelsene for at regelen må endres som følge av EØS-reglers forrang, jf EØSlovens §2. I de følgende punkter har jeg derfor kun vurdert hver enkelt regel opp mot en av de to der dette har vært tilstrekkelig til å konstatere motstrid –dette gjøres også av plasshensyn. I valget av EØS-bestemmelse skattereglene vurderes opp mot har jeg stort sett valgt den bestemmelse der det foreligger relevant praksis fra EF-domstolen om tilsvarende utenlandske regler. Dermed utelukkes ikke at skatteregelen strider mot den av de to bestemmelser som ikke er drøftet, eller mot andre EØS-bestemmelser.

1.5 Terminologi

I den videre fremstilling sondres det mellom innenlandske og utenlandske personer og norske og utenlandske personer. Med dette siktes til den tradisjonelle skatterettslige distinksjon mellom bosatt og ikke-bosatt, hjemmhørende og ikkehjemmhørende, og ikke til nasjonalitet.

”EØS-stat” brukes heretter som en felles betegnelse på EFTA-statene og EF-statene.

1.6 Rettskilder

I forhold til oppgavens problemstillinger har EF-domstolens avgjørelser vært den helt sentrale rettskilde. Det må anses å være etablert de lege lata at EF-domstolens avgjørelser – også dens avgjørelser etter 2.mai 1992 – skal ha direkte relevans for tolkningen av EØS-avtalen i norsk rett, jf Rt 2002 s 391 God Morgon¹.

Det må også anses etablert som gjeldende rett at selv om skatt som utgangspunkt er utenfor EØS-avtalens virkeområde må statene overholde de generelle traktatforpliktelsene, slik at skatteregler som har *virkninger* som strider mot bestemmelser i EØS-avtalen faller innenfor EØS-avtalens nedslagsfelt, jf saken om diferensiert arbeidsgiveravgift².

Disse problemstillinger vil derfor ikke bli problematisert i det følgende uten at det foreligger spesielle grunner til det.

1.7 Det videre opplegg for framstillingen

Oppgaven deles inn i tre deler. I del en omhandles de regler som skal drøftes i forhold til reglene om fri bevegelse av kapital – dette er reglene om rett til godtgjørelse og rett til RISK-regulering.

I del to omhandles de regler som skal vurderes opp mot reglene om etableringsrett. Dette er reglene om kredit for utenlandsk skatt i 16-20, reglene om kildeskatt etter skatteavtale, og konsernbidragsreglene.

I oppgavens del tre gjennomgås først et spørsmål som er felles for alle problemstillinger –spørsmålet om EØS-bestemmelsenes gjennomslagskraft ved motstrid ved skattebestemmelsene. Til slutt følger en oppsummering av de konklusjoner som er foretatt i oppgaven.

¹ Jf Dajani m.fl. s 35, Zimmer 2003 s , Gjems Onstad 2001 s, Andreas Bullen i Skatterett1 2003 s

² Sak E-6/98 Arbeidsgiveravgiftsaken, særlig dommens premiss 34. Dommen bygger på argumentasjonen til den grunnleggende EF-rettslige dom Avoir Fiscal, som fastslo det samme i EF-retten allerede i 1983. Se Dajani m.fl. s 36-47 for en bred drøftelse av EØS-avtalens gjennomslagskraft på skatteområdet.

Del I – Krav om skatterettslig domsisil som vurderes mot reglene om fri bevegelighet av kapital

2 Rett til godtgjørelse

2.1 Kort beskrivelse av godtgjørelsesmodellen for utbytte

Aksjeselskaper er selvstendige skattesubjekter, sktl§2-2 (1) a), og inntekt på selskapets hånd er skattepliktig etter den alminnelige regel i sktl. § 5-1. Aksjeselskaper betaler kun inntektsskatt til staten, og satsen er 28%, ssv. §3-3. Dersom selskapet utdeler aksjeutbyttet er dette skattepliktig alminnelig inntekt hos aksjonærene, sktl § 10.11 1.ledd. Skattesatsen er også for aksjonæren 28%.

Fordi selskapet er skattlagt for den inntekt som ligger bak utbyttet skal aksjonæren for å forhindre dobbeltbeskatning ha fradrag for såkalt ”godtgjørelse”, 10-12 2.ledd. Dette godtgjørelsesfradraget utgjør ”mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt”, sktl 10-12 1.ledd.

Det er som nevnt to vilkår som kan tenkes å stride mot artikkel 31 og 40 i EØS-avtalen. Det ene er vilkåret i 10-12(2) annet punktum om at selskapet må være skattepliktig til Norge for hele sin inntekt for at aksjonæren skal ha rett til godtgjørelse. Det andre er vilkåret i 10-12 (29 1.punktum om at aksjonæren for å ha rett til godtgjørelse må ha alminnelig skatteplikt til Norge. Disse behandles hver for seg i det følgende.

2.2 Vilkåret om at selskapet må ha skatteplikt til Norge

Vilkåret er altså at ”det utdelende selskap er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd”. Vilkåret er oppfylt for selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge, jf

skattelovens §2-2 første ledd, hvilket er selskaper som er ”hjemmehørende” i Norge – det dreier seg altså reellt om et krav om skattrettslig domsisil. Selskaper er hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå utøves i Norge³. I hvilken stat selskapet er stiftet eller registrert er altså ikke avgjørende. Det må dog finnes klare holdepunkter før annet legges til grunn. Etter ordlyden kreves det at selskapet er skattepliktig for ”hele” sitt overskudd. Etter ordlyden er vilkåret dermed ikke oppfylt dersom et selskap hjemmehørende i Norge har inntekt i utlandet som på grunn av skatteavtale ikke er skattepliktig til Norge for utenlandsinntekt som dekkes av skatteavtalen.. I Utv. 1993 side 842 antar Finansdepartementet at det i skatt på slik inntekt alikevel skal gis fradrag for godtgjørelse.

For selskaper hjemmehørende i andre land enn Norge er vilkåret ikke oppfylt. Heller ikke om selskapet har en filial i Norge, og dermed er begrenset skattepliktig til Norge.

2.3 Er regelen en ”restriksjon” på kapitalbevegelser jf artikkel 40⁴, jf direktivets artikkel 1.1?

Både EØS-artikkel 40 og direktivets artikkel 1.1 forbyr ”restriksjoner” på kapitalbevegelser. Spørsmålet er derfor om skattelovens §10-12 kan gis denne karakteristik. Innledningsvis skal det sies noe om hvilken av de to bestemmelser 10-12 skal vurderes mot.

2.4 Forholdet mellom artikkel 40 og direktivet

Artikkel 40 siste punktum sier at Annex XII, som inkorporerer direktiv 88/361 inn i avtalen, ”inneholder de bestemmelser som er nødvendig for å gjennomføre denne artikkel”. En naturlig tolkning av ordlyden er at artikkel 40 sier det samme som direktiv

³ Jf Gjems Onstad 2001 s 1167.

⁴ . Som Andreas Bullen i Skatterett 1 2003 antar jeg at utbytte må karakteriseres som en løpende betaling som man dermed i første omgang skulle tro burde subsumers under artikkel 41. Retten til å foreta løpende betalinger er etter EF-domstolens praksis imidlertid aksessorisk i forhold til blant annet retten til fri bevegelse for kapital – det er den underliggende frihet som er av interesse. Det er dermed riktig å vurdere regelen i forhold til artikkel 40.

88/361, slik at det er direktivet som i realiteten bestemmer innholdet av artikkel 40⁵. Ordlyden i artikkel 40 synes dog å kunne ha selvstendig betydning på ett punkt. Dette gjelder forbudet mot forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet, bosted eller sted for kapitalanbringelsen. Direktivet har ingen tilsvarende bestemmelse. Det er imidlertid vanskelig å tenke seg en bestemmelse som diskriminerer på grunn av bosted, nasjonalitet eller sted for kapitalanbringelsen som ikke samtidig innebærer en ”restriksjon” på kapitalbevegelser, se nedenfor i 2.5. Forbudet synes derfor å ha liten selvstendig betydning. Av EFTA-domstolens avgjørelse i Islandbanki-saken⁶ framgår det imidlertid at det neppe har noen betydning for resultatet hvilken bestemmelse man velger å ta utgangspunkt i. Domstolen konstaterte her kun at begge bestemmelser forbyr restriksjoner for kapitalbevegelser, uten å si uttrykkelig hvilken bestemmelse som drøftes. I det følgende vil jeg ta utgangspunkt i direktivet da dette som nevnt er den naturlige tolkning av ordlyden.

2.5 Nærmere om de krav direktivets artikkel 1.1 stiller til 10-12

Etter direktivets artikkel 1.1 forplikter partene seg til å fjerne alle restriksjoner for kapitalbevegelser i medlemslandene. Formålet med regelen er å skape ett enhetlig marked for kapital slik at kapital skal kunne anbringes innenfor avtaleområdet der den bedriftsøkonomisk koster mest av seg, jf st.prp 100 91-92 s 190.

Fri flyt av kapital er også en vesentlig forutsetning for at de andre frihetene skal kunne fungere tilfredstillende. Eksempelvis ville det være meningsløst å ha rett til å etablere økonomisk virksomhet dersom man ikke hadde rett til å anbringe kapital i virksomheten, jf ot.prp 100 91-92s 193.

Begrepet restriksjon er ikke nærmere definert i direktivet eller artikkel 40. Spørsmålet ble klarlagt i sakene Baars og Verkooijen⁷. Særlig Verkooijen er så sentral for vurderingen av 10-12 at den skal gis en nærmere omtale her.

Saken gjaldt nederlandske skatteregler om aksjeutbytte. Reglene medførte at aksjeutbytte var skattepliktig inntekt. For å motvirke dobbeltbeskatning kunne personer bosatt i Nederland motta utbytteskattefritt inntil et visst beløp (1000 gylden for enslige,

⁵ jf Bull i Müller-Graff/Selvig s. 183.

⁶ sak E-1/2000 Islandbanki.

⁷ Sakene C-35/98 Verkooijen og C251/98 Baars.

og 2000 gylden for gifte). Vilkåret var at det utdelende selskap var nederlandsk. Verkooijen var en nederlandsk statsborger som eide aksjer i et belgisk selskap. Selskapet delte i 1991 ut utbytte, men Verkooijen fikk ikke bunnfradraget på 2000 gylden fordi selskapet ikke var nederlandsk. Verkooijen påsto at de nederlandske reglene var i strid med kapitaldirektivets artikkel 1.1.

Domstolen fant at den nederlandske regel var en restriksjon i forhold til direktivets artikkel 1.1 fordi den var egnet til å *avholde eller avskrekke* ("dissuade") egne borgere fra å investere kapital i andre medlemsstater, og fordi den utgjorde et hinder for selskaper i andre medlemsstater fra å hente kapital fra Nederland.⁸ Domstolen konkluderte videre med at hverken EF-traktatens nåværende artikkel 58 (daværende artikkel 73), eller domstolens ulovfestede lære om almenne hensyn kunne begrunne regelen - dette omtales nærmere i punktene 2.9 og 2.10 nedenfor.

Det er vanskelig å finne hensyn som kan begrunne et anderledes restriksjonsbegrep i EØS-retten. I det følgende vil problemstillingen i forhold til 10-12 derfor være om bestemmelsen er egnet til å hindre, avskrekke eller avholde norske skattytere fra å plassere kapital i andre EØS-stater.

2.6 Må regelen på skatteområdet suppleres av et diskrimineringsforbud

Regelen er altså utformet som et restriksjonsforbud, slik at det etter ordlyden ikke er nødvendig å konstatere diskriminering for å kjenne en regel stridende mot bestemmelsen. Å operere med et rent restriksjonsforbud på skatteområdet er imidlertid problematisk, idet det faktum at statene har ulike skattesatser i seg selv vil kunne avskrekke personer i en stat med lavt skattenivå fra å investere i andre EØS-land. EF-domstolen har aldri uttalt seg direkte om spørsmålet. Uttalelser i domstolens praksis, hvor det typisk sies at "direkte beskatning hører under medlemsstatenes kompetanse"⁹ kan tas til inntekt for at restriksjonsforbud må suppleres med et krav om at regelen også må være diskriminerende for å være traktatsstridig¹⁰. Dersom forskjellige skattesatser i seg selv utgjør en restriksjon ville denne kompetansen være innholdsløs. Etter ordlyden

⁸ Se særlig dommens punkter 34 og 35.

⁹ F.eks. *Avoir fiscal*, *Wielocx*.

¹⁰ Slik Andreas Bullen i *skatterett* 1 2003, s 22, Ståhl/Østerman side 114-118.

i Verkooijen er det imidlertid god grunn til å hevde at det ikke gjelder noe slikt tilleggsvilkår om diskriminering – den nederlandske regel ble her ansett som en restriksjon utelukkende fordi den var egnet til å avskrekke nederlendere fra å investere i selskaper i andre medlemsland. Diskriminering ble ikke nevnt. Jeg kan derfor ikke se at det foreligger noe grunnlag for å operere med et tilleggskrav om diskriminering.

2.7 Er 10-12 egnet til å avskrekke norske skatteyttere fra å investere kapital i andre EØS-stater?

Norske aksjonærer stilles skattemessig bedre om de plasserer kapital i norske aksjeselskaper enn om de plasserer kapitalen i utenlandske selskaper, noe avhengig av hvilke vilkår den relevante skatteavtalen oppstiller, jf punkt 6 nedenfor.. Som regel vil uansett noe av utbyttet kunne bli skattlagt i Norge også etter lemping av skatteplikten etter skatteavtalen. Dette kan medføre at aksjonærer vil foretrekke å investere kapital i norske selskaper framfor utenlandske. Sett fra utenlandske selskapers ståsted blir det også vanskeligere å hente kapital fra Norge. Artikkel 40s formål er som nevnt å skape *ett* enhetlig marked for kapital for hele avtaleområdet. Den norske regelen innebærer imidlertid en fare for at norske investorer avskrekkes fra å investere i utlandet – konsekvensen vil kunne være en oppsamling av norsk kapital i det norske kapitalmarkedet. Situasjonen er dermed i det alt vesentlige tilsvarende situasjonen for den nederlandske aksjonær i Verkooijen Regelen må etter dette anses å utgjøre en ”restriksjon for kapitalbevegelser” i forhold til kapitaldirektivets artikkel 1.1.

I forhold til ordlyden i artikkel 40 er det også klart at regelen forskjellsbehandler på bakgrunn av ”sted for kapitalanbringelsen”, i og med at avkastningen av kapitalen vil være ulik ved investering i et selskap hjemmehørende i Norge, og et selskap hjemmehørende i utlandet.

2.8 Kan 10-12 begrunnes i den skrevne unntaksregelen i direktivets artikkel 4

Direktivets artikkel 4 åpner for at regler som skal ”hindre overtredelse av medlemsstatens lover eller forskrifter” allikevel kan være tillatte. Av skattelovens forarbeider ¹¹ framgår at et av hensynene som begrunnet valg av godtgjørelsesmodellen

¹¹ Ot.prp 1990-91 s 188-189.

var hensynet til bedret skattekontroll. Det framgår imidlertid ikke om det er vilkåret om at godtgjørelse ikke gis til aksjonær i utenlandsk selskap det siktes til. Et vilkår for å få utdelt utbytte er at utbyttet er ”lovlig utdelt” fra selskapet, jf aksjelovens kap. 3 og 8. Videre ligger det en forutsetning i systemet om at selskapet har betalt utbytte for at godtgjørelse skal gis. Dette er forhold som er vanskelig å kontrollere for norske skattemyndigheter dersom selskapet er utenlandsk – reglene om regnskapsplikt og revisjon til norske myndigheter gjelder ikke for utenlandske aksjeselskaper. Det må dermed være klart at vilkåret er egnet til å oppnå det angitte formål –det vil fullstendig eliminere faren for at godtgjørelse blir gitt der utbytte ikke er lovlig utdelt eller skatt ikke er betalt av selskapet. EF-domstolen har vært restriktiv med å godta argumenter som skal fremme hensynet til effektiv skattekontroll. *Futura Participations*¹² gjaldt Luxembourgske regler om underskuddsfremføring. Reglene oppstilte krav til utenlandske selskapers faste driftssted om *lokale regnskap* i Luxembourg i tillegg til selskapets regnskap i hjemlandet for å få rett til å fremføre underskudd. Regelen var begrunnet av kontrollhensyn. For selskaper hjemhørende i Luxembourg holdt det naturligvis med ett regnskap, slik at nasjonale selskaper sto i en gunstigere stilling enn et utenlandsk selskap med fast driftssted. Vilkaåret ble underkjent av EF-domstolen som stridende mot etableringsretten. Domstolen aksepterte at hensynet til skattekontroll kunne opprettholde regelen, men fant at vilkåret gikk lenger enn nødvendig. Det er vanskelig å tenke seg hvilke mindre restriktive tiltak som kunne vært ilagt for å sikre hensynet til skattekontroll. Dommen har derfor vært kritisert¹³, men de lege lata er det klart at det skal mye til før et vilkår som skal sikre hensynet til skattekontroll vil bli akseptert. Dette er også sagt i Baxtersaken¹⁴ - her ble det sagt at vilkår som helt avskjærer skattyters mulighet til å føre bevis for at vilkårene for å få en skattefordel er oppfylt ikke kan være begrunnet i hensynet til effektiv skattekontroll. EF-domstolen har i sin argumentasjon om skattekontroll videre lagt vekt på bistandsartikkelen i EF-traktatens artikkel 17. Denne gjelder ikke for Norge. Norge har imidlertid i alle skatteavtaler med andre EØS-land bistandsbestemmelser om utveksling av informasjon.

¹² Sak C 250/95 *Futura Participations*.

¹³ Se Dajani m.fl. s 78.

¹⁴ C-254/97 *Baxter*.

For den norske regel som vurderes her må det derfor undersøkes om vilkåret går alt for langt – det utelukker jo godtgjørelse også i de situasjoner der utbytte er lovlig utdelt fra selskapet og selskapsskatt er betalt. Selv om det ikke skulle være mulig å innhente de nødvendige opplysninger i medhold av skatteavtalenes bistandsbestemmelse ville det vært mulig å stille mindre krav for å opnå hensynet, f.eks. krav om at skattyter selv må dokumentere at utbytte er lovlig utdelt og at underliggende selskapsskatt er betalt. I tillegg skal det nevnes at hensynet ikke var tilstrekkelig til å rettferdiggjøre en annen norsk regel der hensynet til effektiv skattekontroll sto sentralt, nemlig reglene om verdsettelse av utenlandske aksjer i sktl 4-12. Disse ble funnet stridende mot EØS-avtalen av ESA i 2001, og endret i 2002 slik at de tilfredsstilte ESAs krav. Det må etter dette konkluderes med at vilkåret ikke kan opprettholdes med hjemmel i direktivets artikkel 4. – hensynet til effektiv skattekontroll.

2.9 Unntak etter Amsterdamtraktatens artikkel 58

Reglene om fri bevegelse av kapital i EØS tilsvarer reglene i EF (Roma traktatens artikkel 73) før vedtakelsen av Maastrichttraktaten. Den nye bestemmelsen fra Maastricht, artikkel 56 er ikke identisk med den tidligere artikkel 73. Bestemmelsene er dermed ikke lenger identiske i de to avtalesettene. Maastricht innfører for EU's del langt mer integrerende bestemmelser om penge og valutapolitikk, bl.a innføring av felles valuta, euro. EØS-avtalen inneholder ingen bindende forpliktelse om penge- og valuta politikk. EØS-avtalen har her kun en bestemmelse om utveksling av synspunkter på og gjennomføring av avtalen i artikkel 46. Denne er ikke rettslig bindende, Sejersted m.fl. 1995 s 275. I EØS er det kapitalliberaliseringsdirektivet som regulerer fri bevegelse af kapital. Dette direktivet mistet i EU mye av sin praktiske betydning ved revisjonen av Maastricht-traktaten¹⁵. Ved denne revisjonen ble den erstattet med artikkel 56, som anses så klar at den har direkte virkning.

Den sentrale forskjell fra EØS-retten og EF-retten i forhold til kapitalreglene er idag EF-traktatens artikkel 58. Etter artikkel 58 nr.1 a) skal artikkel 56 – dvs bestemmelsen om frie kapitalbevegelser – ikke medføre begrensinger i statenes rett til å ”tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har

¹⁵ Sejersted m.fl. s 274, Ståhl/Østerman s121

olika bostadsort eller som har investerat kapital på olika ort”. Slike bestemmelser må dog ikke utgjøre en ”godtycklig diskriminering eller en fortäckt begränsning av den fria rörligheten”.

Bestemmelsen må anses å hjemle mer vidtgående unntak på skatteområdet enn direktivets artikler 4. Den tillater altså i en viss grad forskjellsbehandling på bakgrunn av bosted eller sted for investering av kapital på skatteområdet. Den er dermed uttrykk for et ønske om suverenitet på skatteområdet for EF-statene. Den ble vedtatt fordi mange stater fryktet følgene av ”avoir-fiscal”, hvor en fransk skatteordning lignende den norske godtgjørelsesmodellen systemet ble underkjent av EFD, jf Ståhl/Østermann s 121.

Paradoksalt nok er dermed rettsreglene i EF-retten etter vedtakelsen av artikkel 58 mindre liberale enn reglene i EØS-retten. Dette gir dårlig sammenheng, da integreringen i EU etter traktatens formål skal være sterkere enn i EØS. Det ville også harmonere dårlig med formålet om rettsenhet og generelle EF-rettslige diskrimineringsprinsipper dersom EU-statene skulle ha en videre adgang til forskjellsbehandling enn EØS-statene. Mye taler derfor for at de rettigheter artikkel 58 gir EU-statene også tilkommer EØS-statene.

Bestemmelsens betydning er imidlertid betydelig begrenset av *Verkooien*¹⁶. Domstolen uttalte her at at den mulighet til å skille mellom skattytere som ikke er i samme situasjon med hensyn til bosted eller stedet for kapitalanbringelsen var anerkjent av domstolen allerede før artikkelens ikrafttredelse. Den viste da til sin tidligere praksis, hvorefter blant annet skatteregler som sondret mellom skattyters bosted kunne være forenlig med felleskapsretten hvis de ble anvendt på ikke sammenlignbare situasjoner (Schumacker) eller var begrunnet i et tvingende allment hensyn (Bachmann).

Ståhl/Østerman tolker uttalelsene slik at domstolen anser som en kodifisering av tidligere praksis¹⁷. Artikkel 58 synes uansett etter dommen å ha liten selvstendig betydning ved siden av domstolens ”rule of reason test”, se nedenfor.

¹⁶ EF-domstolens dom C-35/98 *Verkooien*

¹⁷ Ståhl/Østermann på side 121.

2.10 EF-domstolens "rule of reason test"

Den grunnleggende sak om regelen er Cassis de Dijon¹⁸. En regel som utgjør en restriksjon for en av de fire friheter kan etter dette opprettholdes dersom den oppfyller fire vilkår ("The rule of reason test"). For det første må regelen ikke være direkte/åpent diskriminerende, det vil si diskriminerende på bakgrunn av nasjonalitet. For det andre må den være begrunnet i et tvingende alment hensyn. For det tredje må den være egnet til å oppnå det formål den skal oppnå. For det fjerde må den ikke hindre den grunnleggende frihet mer enn det som er nødvendig for å oppnå formålet¹⁹.

Det første spørsmål er dermed om muligheten til å rettferdiggjøre regelen etter almenne hensyn er avskåret allerede fordi det foreligger diskriminering. For at det skal foreligge diskriminering må det etter domstolens praksis²⁰ foreligge objektivt sammenlignbare situasjoner. Dersom situasjonene ikke kan anses sammenlignbare foreligger ingen diskriminering. Den åpenbare forskjell mellom aksjonærer i utenlandske og norske aksjeselskaper er at selskapet utbyttet stammer fra ikke har skatteplikt for hele sin inntekt til Norge. Dette taler for at de to situasjonene ikke er sammenlignbare.

EFD har imidlertid ikke anlagt et slikt nasjonalt perspektiv, men har i stedet lagt vekt på reglenes formål som et argument for å anse situasjoner sammenlignbare²¹. Formålet med artikkel 40 er som kjent et enhetlig marked for kapital – dette tilsier at man også tar i betraktning den eventuelle skatt selskapet har betalt til sin hjemstat. Tar man et europeisk perspektiv, og tar i betraktning at både det utenlandske og det norske selskap vil ha betalt skatt til sin hjemstat, vil situasjonene være sammenlignbare. Dette er dog avhengig av at selskapet betaler skatt til sin hjemstat, og at skattesatsene er noenlunde like store. Dersom satsen er svært lav i forhold til den norske er dette et hensyn som tilsier at situasjonene ikke er sammenlignbare.

I Verkooien var spørsmålet påberopt av partene. Spørsmålet var om: " (...) *national tax provisions (...) on the residence of taxpayers, could be compatible with Community law provided that they applied to situations which were not objectively comparable* ". EFD tok ikke eksplisitt stilling til spørsmålet, men tok i dommen stilling til flere almenne

¹⁸ C-120/78 Cassis de Dijon.

¹⁹ Jf Ståhl/Østerman på side 124.

²⁰ Jf særlig sak C-279/93 Schumacker.

²¹ Jf C-270/83 Avoir Fiscal.

hensyn som var påberopt av partene for å rettferdiggjøre den nederlandske regel. Dette kan muligens tas til inntekt for at EF-domstolen mener at situasjonene ikke er objektivt sammenlignbare. En annen innfallsvinkel er ²² at diskrimineringen i alle tilfelle er så indirekte/skjult at almenne hensyn ikke utelukkes som begrunnelse for restriksjonen, da det omstridte vilkår ikke refererer seg til skattesubjektet – aksjonæren, men til selskapet. Synspunktet har mye for seg. I og med at EF-domstolen vurderte om almenne hensyn kunne begrunne en restriksjon i Verkooijen, som dreide seg om regler som var svært like de som drøftes her, må det uansett hvordan man begrunner det kunne legges til grunn at også de norske regler må kunne vurderes opp mot almenne hensyn. Jeg legger etter dette til grunn at regelen ikke diskriminerer så direkte at det er utelukket at almenne hensyn kan begrunne regelen, såfremt de andre vilkår er oppfylt.

2.10.1 Hvilke almenne hensyn kan begrunne regelen

Her er det særlig hensynet til sammenhengen i skattesystemet som er aktuelt. Før jeg går inn på dette gjennomgås visse hensyn som etter EFD's dom C-35/98 Verkooijen og tidligere praksis ikke kan påberopes for å rettferdiggjøre restriksjoner i strid med en av de fire friheter. Dette er for det første generelle økonomiske hensyn. Det sies i verkooijen (...) *"it need merely be pointed out that, according to settled case-law, aims of a purely economic nature cannot constitute an overriding reason in the general interest justifying a restriction of a fundamental freedom guaranteed by the Treaty"*. En følge av gjeldende regler er som nevnt at de fremmer investeringer i norske framfor utenlandske selskaper. Dette er altså hensyn som ikke kan påberopes for å opprettholde regelen.

For det annet hensynet til skatteprovenyet. En følge av å innrømme godtgjørelsesfradrag ved utbytte fra utenlandske selskaper er tapte skatteinntekter for staten – inntekten på kapitalen vil ikke bli skattlagt i Norge i det hele tatt. Dette kan etter dommen heller ikke brukes som argument for å opprettholde regelen. Dette følger også av domstolens tidligere praksis se f.eks. C-254/96 *ICI*

²² Slik Andreas Bullen I skatterett 1 2003 på side 37.

2.10.2 Hensynet til sammenhengen i skattesystemet

Hensynet til sammenhengen i skattesystemet er et argument som stammer fra Bachmann-dommen (C-204/90). Saken gjaldt belgiske regler om fradrag for forsikringspremier i forhold til reglene om fri bevegelighet av personer og tjenester. Fradrag for forsikringspremie ble kun gitt for premier til selskaper anerkjent av eller hjemmehørende i Belgia. Utbetalinger fra disse forsikringene var skattepliktige i Belgia. Forsikringspremier til utenlandske forsikringsselskaper var ikke fradragsberettigede, men utbetalinger fra disse var ikke skattepliktige til Belgia. Sammenhengen mellom skatteplikt og fradragsrett gjorde at det EFD oppfattet som en ellers traktatsstridig hindring kunne opprettholdes. Saken er hittil det eneste eksempel på at EFD har godtatt dette argumentet som grunnlag for å opprettholde en ellers traktatsstridig hindring. Argumentet ble påberopt av Nederland i Verkooijen. Domstolens konklusjon er såpass generell at den er av interesse for spørsmålet om 10-12(2) er i strid med artikkel 40. Den lyder som følger: *“Article 1(1) of Council Directive 88/361/EEC(...) precludes a legislative provision of a Member State which, like the one at issue in the main proceedings, makes the grant of an exemption from the income tax payable on dividends paid to natural persons who are shareholders subject to the condition that those dividends are paid by a company whose seat is in that Member State.”* Det Verkooijen direkte er “prejudikat” for er altså at regler som stiller som vilkår at det utdelende selskap har ”sete” i beskatningsstaten for å få fritak for utbytteskatt er i strid med kapitaldirektivets 1.1. Domstolens resonnering for å komme til denne konklusjonen er imidlertid også av interesse for vurderingen av 10-12(2). I sitt resonnement la domstolen vekt på at det i Bachmann dreide seg om sammenhengen mellom fradragsplikt og skatteplikt for samme skattesubjekt. I Verkooijen dreide det seg om en aksjonærs godtgjørelsesfradrag for selskapets skatt i forhold til kapitaldirektivets artikkel 1.1, altså 2 forskjellige skattesubjekter – aksjonær og selskap, og to forskjellige skatter – selskapsskatt og inntektsskatt for aksjonæren. Ifølge EFD var sammenhengen mellom fradrag for godtgjørelsen og skatteplikt for selskapsinntekten dermed ikke tilstrekkelig klar og direkte til at hensynet til sammenhengen i skattesystemet kunne opprettholde regelen. Dommen er altså begrenset til å gjelde fysiske personer, men det er vanskelig å se at det begrenser dommens rekkevidde for vurderingen av 10-12(2). Lupo i European Taxation 2000 s 275 mener at man kan lese ut av dommen et krav om at det må dreie seg om samme

skattesubjekt og samme skatt, m.a.o. juridisk dobbeltbeskatning, før hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan rettferdiggjøre en ellers traktatsstridig hindring. Han argumenterer derfor med at dommen medfører at hensyn til å motvirke økonomisk dobbeltbeskatning på nasjonalt nivå ikke kan påberopes for å opprettholde ellers traktatstridige bestemmelser, da sammenhengen i beskatningen er for indirekte. I stedet må det undersøkes om det foreligger dobbeltbeskatning på europeisk nivå. Sett fra et slikt synspunkt blir det norske synspunkt for snevert, da det ikke tar i betraktning den beskatning som skjer på utbyttet i kildestaten. Dette er antagelig en riktig tolkning av dommen, se nedenfor.

Vilkåret for fradrag for godtgjørelse i 10-12(2) er at selskapet er "skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd", med andre ord for globalinntekten. Det er det bare hvis det er "hjemmehørende" i Norge, sktl 2-2 (1) jf 2-2(6). Et selskap anses etter fast ligningspraksis og teori å være hjemmehørende i Norge dersom dets faktiske ledelse på styrenivå holder til i Norge. Dette svarer i stor grad til innholdet i kravet om at selskapet har sitt "sete" i beskatningsstaten. Også i skattelovens 10-12(2) er det tale om ulike skattesubjekter og ulike skatter. Formålet med reglene er også for en stor del det samme – å motvirke økonomisk dobbeltbeskatning og å beskytte det nasjonale skattefundamentet. Regelen er dog anderledes utformet enn de nederlandske reglene det var snakk om i Verkoijen. Særlig er det grunn til å fremheve at den nederlandske regel gjaldt skattefrihet med småbeløp. Ståhl/Østerman på side 132 mener det kan tenkes at dommens rekkevidde kan begrenses til dette. Den generelle ordlyden i domstolens konklusjon gjør etter min mening at dette ikke kan være et riktig standpunkt. Spørsmålet er imidlertid om disse og andre forskjeller ved de to reglene kan begrunne at den norske regelen vurderes anderledes.

Tidligere var 10-12(2) annet punktum mer prinsipielt utformet; aksjonæren fikk da fradrag for den skatt som selskapet hadde betalt. Dette reflekterte formålet med bestemmelsen – å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning – bedre. Når skatten det gis fradrag for er det samme som det beløp selskapet faktisk har betalt i skatt kan det argumenteres med at sammenhengen mellom skattene er nærmere og mer direkte enn i Verkoijen. Imidlertid forlot man regelen – angivelig fordi den var så vanskelig å forstå. I dag er det som kjent ikke lenger selskapets – men aksjonærens skatt det gis fradrag for. Resultatet er dog det samme som med den tidligere regel, siden aksjonærens skattesats er den samme som selskapets. Når resultatet er det samme som ved den mer

prinsipielle utforming av bestemmelsen kan det hevdes at den bør vurderes på samme måte – som mer direkte i sammenheng med selskapsskatten enn i Verkooijen.

På den annen side diskriminerer den norske regel i langt sterkere grad enn den nederlandske i Verkooijen – i den Nederlandske regel var det kun småbeløp som var skattefritt - etter 10-12(2) vil hele aksjeutbyttet være skattefritt uansett størrelse så lenge selskapet er norsk.

Selv om dette er et rettslig argument for å kjenne regelen stridig med artikkel 40 jf direktivets artikkel 1.1 kan det reellt være en faktisk skranke for EFD: Det vil være en langt ”tøffere” beslutning å underkjenne et godtgjørelsessystem som det norske enn å underkjenne skattefrihet for småbeløp – de økonomiske konsekvensene er så mye større. Norge er dessuten langt fra den eneste stat som bruker godtgjørelsesmodellen, og misnøyen med EFDs dommer på skatteområdet, bl.a avoir fiscal, har vært påtagelig i flere land, jf Sideek side 29²³. Det kan derfor tenkes at EFD vil være forsiktig med å utfordre statenes myndighet på området for direkte beskatning ved å underkjenne en vidtrekkende godtgjørelsesmodell a la den norske. Flere dommer kan resultere i en reaksjon fra statene i form av EU-skattelovgivning som gir statene større rettigheter enn dagens regler til å ha skatteregler som forskjellsbehandler på bakgrunn av nasjonalitet eller sted for kapitalanbringelse. Dette vil ikke være i samsvar med det uuttalte mål om sterkere integrasjon som mange leser ut av dens dommer²⁴.

Domstolen kunne fått en mulighet til å avklare sitt standpunkt om godtgjørelsesmodeller kan rettferdiggjøres med sammenhengen i skattesystemet i Schmid-saken²⁵, som gjaldt en tilsvarende østerriksk regel om godtgjørelse. Aksjonæren kunne her velge mellom å bli skattlagt for hele det mottatte utbytte med en flat skattesats på 25%, eller å bli beskattet etter vedkommendes marginale skattesats, men med skattefritak for halve utbyttet. Regelen gjaldt bare der det utdelende selskap var østerriksk. Saken måtte desverre avises på formelt grunnlag, idet spørsmålet kom til EF-domstolen fra en administrativ klageinstans – denne oppfylte ikke kravet til å være en domstol i EF-traktaten artikkel 234 . I sin innstilling hadde dog generaladvokaten konkludert med at

²³ Mohammed Sideek, European Integrational Finacial Law, side 25-36.

²⁴ Slik Gjems-Onstad 2001 s 1253, Ståhl/ Østerman s136.

²⁵ Sak C-516/99 Walter Schmid

regelen stred mot den frie kapitalbevegelse – hans uttalelse har imidlertid liten rettskildemessig verdi.

2.10.3 Konklusjon

Som en konklusjon kan det sies at spørsmålet om regelen i 10-12(2) kan opprettholdes på grunn av sammenhengen i skattesystemet i forhold til artikkel 31 og 40 er noe tvilsomt. Det er kanskje noe mer direkte sammenheng enn i Verkoijen, men formålet med reglene er de samme, og det dreier seg om to forskjellige skattesubjekter og to forskjellige skatter. Det synes også som ordlyden i EFDs prejudikat – at regler som forskjellsbehandler på grunnlag av selskapets ”sete” er ulovlige hindringer i forhold til direktivet – synes å ramme ordlyden i 10-12(2) direkte. For meg virker det som om dette må være avgjørende, slik at regelen strider i mot artikkel 40, jf direktivets 1.1.

3 Norge som kildestat - vilkåret om at aksjonæren må ha skatteplikt til Norge

3.1 Kort beskrivelse av det omstridte vilkår

Etter skattelovens 10-12 (2) 1.punktum må aksjonær for å ha rett til godtgjøreslesfradrag ha alminnelig skatteplikt til Norge. Det innebærer at aksjonæren som et utgangspunkt må være hjemmehørende i Norge, jf sktl 2-1 og 2-2. Skattyter i utlandet har dermed ikke rett til godtgjøreslesfradrag med mindre dette følger av skatteavtale.

Et utenlandsk selskaps faste driftssted i Norge omfattes ikke av ordlyden i §10-12.3, da det faste driftssted kun er begrenset skattepliktig etter 2-3.(1)b. I Utv. 1991 s 1553 FIN er imidlertid ordlyden her tolket utvidende, slik at utenlandske selskaper med fast driftssted gis godtgjøreslesfradrag. Aksjeinnehav uten tilknytning til fast driftssted kommer ikke under 2-3 b). Etter §10-13 og §2-3 (1) c er utbytte utbetalt av norsk aksjeselskap til utenlandsk aksjonær skattepliktig. Skattesatsen for denne kildeskatten er 25%, jf ssv 2003 §3-5. Av hensynet til dobbeltbeskatning har Norge i skatteavtaler

fraskrevet seg kompetansen til å benytte denne beskatningsretten fullt ut. Vanlig avtalt sats er i skatteavtalene 15%, jf feks NSA artikkel 10. Hjemstaten skal så gi kreditt for denne skatten.

3.2 Er vilkåret en restriksjon for kapitalbevegelser, jf artikkel 40 jf direktivets artikkel 1.1?

Spørsmålet er om regelen er egnet til avholde eller avskrekke utlendinger fra å investere i norske selskaper, eventuelt om regelen forskjellsbehandler på grunn av bosted eller sted for kapitalanbringelsen, jf punkt 2.5 overfor, som har tilsvarende relevans her.

Dette vil kunne være ulikt avhengig av hvordan utbyttet blir beskattet i hjemstaten.

3.2.1 Situasjonen der skattyters hjemstat bruker et kreditsystem for å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning

Etter 10-12 (2) og 10-13 står utenlandsk aksjonær i dårligere skattemessig stilling enn en norsk aksjonær. Den utenlandske aksjonær er skattepliktig til Norge for utbyttet uten å ha rett til godtgjørelsesfradrag. Aksjonæren vil heller ikke få godtgjørelsesfradrag i hjemstaten for utbytte fra norsk selskap – det finnes ingen kredit-stater i EØS-området som innrømmer godtgjørelsesfradrag for skatt betalt av utenlandsk selskap. Dette kan føre til at norske selskaper er mindre interessante investeringsobjekter for utenlandske aksjonærer. Bestemmelsen er således egnet til å avskrekke utenlandske skatteyttere fra å investere i norske aksjer, og må som utgangspunkt anses som en restriksjon i relasjon til artikkel 40, jf direktivets artikkel 1.1.

Dette kan til en viss grad forsvares med at utenlandske aksjonærer ikke har skatteplikt for gevinster ved salg av aksjer – her står de i en klart bedre stilling enn norske aksjonærer. Fra et europeisk synspunkt kan det dog innvendes at de (normalt) vil være skattepliktig for gevinsten i hjemstaten. Etter *Avoir Fiscal*²⁶ kan imidlertid en skatteregel som innebærer en hindring uansett ikke rettferdiggjøres av en fordel et annet sted i skattesystemet – reglene må sees hver for seg. Her foreligger det uansett en hindring i utbyttesituasjonen. Dette argumentet kan dermed ikke rettferdiggjøre regelen.

²⁶ Sak C-270/83 *Avoir Fiscal*, særlig premiss 20.

Jeg kan ikke se andre hensyn som kan rettferdiggjøre regelen.

I forhold til skattytere hjemmehørende i et land som bruker et kreditsystem som det norske er regelen derfor en hindring for kapitalbevegelser, jf artikkel 40 jf direktivets artikkel 1.1.

3.2.2 Skattyter er hjemmehørende i en stat med et klassisk skattesystem for utbytte

Det vil være anderledes der aksjonæren er hjemmehørende i en stat som bruker det klassiske system (med skatt både på selskap og på utbytte til aksjonær). Her vil aksjonæren ikke oppnå noe fradrag for betalt selskapsskatt på det utbytte han mottar. At den utenlandske aksjonær ikke nyter godt av norske godtgjørelsesregler vil ikke avholde ham fra å investere i norske aksjer – den totale skatten er den samme uansett. Der aksjonæren er hjemmehørende i en ”klassisk” stat vil det således ikke foreligge noen traktatstridig restriksjon.

3.2.3 § 10-12 annet ledd i relasjon til kravet i artikkel 40 om at regler ikke må diskriminere på bakgrunn av bosted og sted for kapitalanbringelsen

Det kan spørres om kravet til alminnelig skatteplikt til Norge for aksjonæren der denne er hjemmehørende i en klassisk stat likevel er i strid med artikkel 40 på grunn av det nevnte krav. Norge skattlegger utenlandske aksjonærer hardere enn norske aksjonærer for utbytte mottatt fra norske selskaper. Dette innebærer en diskriminering - nettopp etter et slikt bostedskriterium som artikkel 40 forbyr. For at det skal foreligge diskriminering må skattytere hjemmehørende i Norge og skattytere hjemmehørende i andre EØS-stater anses å være i objektivt sammenlignbare situasjoner i utbyttesituasjonen, når begge er aksjonærer i norsk selskap.

3.2.4 Foreligger objektivt sammenlignbare situasjoner

Forskjellen mellom aksjonærer hjemmehørende i Norge og aksjonærer hjemmehørende i andre EØS-land er at norske har alminnelig skatteplikt til Norge for hele sin inntekt, mens sistnevnte kun har begrenset skatteplikt til Norge for utbyttet. Dersom dette alene

var tilstrekkelig til at situasjonene ikke skal anses objektivt sammenlignbare ville imidlertid forbudet om å forskjellsbehandle på bakgrunn av bosted/sted for kapitalanbringelsen blitt tilnærmet innholdsløst. Allerde i *avoir fiscal*, som gjaldt etableringsretten for utenlandske selskapers filialer²⁷, avviste EF-domstolen at sontringen mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteyder medførte at situasjonene ikke var sammenlignbare, jf dommens punkt 21. Domstolen åpnet imidlertid i visse tilfelle for at sontringen kunne ha betydning. Det avgjørende kriterium synes å være hvordan overskudd blir beskattet, jf dommens punkt 20, hvor det sies: ”Genom att behandla båda etableringsformerna på samma sätt vid beskattning av deras vinster har den franska lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan de båda etableringsformernas ställning, med avseende på formerna och villkoren för denna beskattning, som kan motivera olika behandling”. Standpunktet er oppfylgt i flere dommer²⁸ - det åpnes imidlertid for en viss forskjellsbehandling. Dajani m.fl. på side 156 mener at ”en aksjonær som kun er kildeskattpliktig for utbytte i en stat, vil sjelden være i en sammenlignbar stilling med en som er fullt ut skattepliktig i vedkommende stat.” Dette begrunnes med at ”det som regel vil være regelsett enten i skatteavtalene mellom de angjeldene statene eller i internretten i vedkommende stat som avhjelper dobbeltbeskatning.” Dette standpunkt er imidlertid problematisk i flere relasjoner. For det første er det ikke alltid slik at den økonomiske dobbeltbeskatning avhjelper i skatteavtalene eller internretten i alle tilfeller. For det annet skal hver regel som diskriminerer etter EF-domstolens praksis sees for seg selv –slik at en regel i skatteavtale/ intern rett ikke kan begrunne en annen traktatsstridig regel. For det tredje medfører EF-domstolens praksis at aksjonær som kun er begrenset skattepliktig for utbytte faktisk kan være i sammenlignbar situasjon med en som er fullt ut skattepliktig. EF-domstolens praksis tolkes av Bullen²⁹ slik: ”Man kan si at det foreligger et krav om symmetri mellom skatteplikt og fradragssiden; i den grad en skattyter blir beskattet for sin inntekt i andre land enn hjemstaten, må hun/han også ha krav på å få fradrag som har

²⁷ Domstolen viser selv ofte til sine avgjørelser om andre friheter om den som er til vurdering i den konkrete sak, jf f.eks, ICI, Verkooijen. Særlig for spørsmålet om hva som anses som objektivt sammenlignbare situasjoner synes avgjørelser om en frihet å kunne ha relevans for en annen.

²⁸ [Sak C-311/97 Royal Bank of Scotland](#).

²⁹ Andreas Bullen i skatterett 2003 nr. 1 på side 48. Tilsvarende Ståhl/Østerman på side 94 i EG-skatterett.

sammenheng med denne inntekten, i den grad skattytere som er hjemmehørende i denne stat har krav på det.” Jeg er enig i dette. Dette innebærer i realiteten at det gjelder et krav om nasjonal behandling tilsvarende det som gjelder for etableringsretten også etter artikkel 40.

Kravet til symmetri/nasjonal behandling er ikke oppfylt i 10-12 annet ledd første punktum – den utenlandske skattyter er skattepliktig for utbyttet på samme måte som norske skatteyttere, men får ikke fradrag på samme måte som norske skattytere. At en utenlandsk og norsk aksjonær ikke er i sammenlignbare situasjoner må derfor begrunnes i andre forhold enn skillet mellom begrenset og alminnelig skatteplikt.

Jeg kan ikke se at det foreligger andre forhold som gjør at situasjonene ikke er objektivt sammenlignbare³⁰.

Konklusjonen må derfor være at siden bostedskravet i 10-12(2) innebærer en forskjellsbehandling, og situasjonene for aksjonærer hjemmehørende i Norge og skatteyttere hjemmehørende i andre EØS-land er objektivt sammenlignbare er regelen i strid med artikkel 40 jf direktivets 1.1 også der aksjonæren er hjemmehørende i en stat med et klassisk system.

3.3 Kan forskjellsbehandlingen begrunnes i direktivets artikkel 4 – hensynet til effektiv skattekontroll

I og med at det utdelende selskap er norsk vil det ikke foreligge dårligere muligheter for norske skattemyndigheter til å kontrollere at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet eller at underliggende selskapsskatt er betalt ved utbytteutdeling til utenlandske aksjonærer sammenholdt med en tilsvarende utbytteutdeling til norske aksjonærer. Selskapet er jo regnskaps og revisjonspliktig til Norge.

Diskrimineringen kan dermed ikke opprettholdes i medhold av direktivets artikkel 4.

³⁰ Bullen nevner i denne sammenheng EF-domstolens uttalelse i Royal Bank of Scotland der det sies at situasjonen for hjemmehørende og ikke hjemmehørende ikke er sammenlignbare ”i det der er tale om objektive forskjeller for så vidt angår både inntægtskilde, skatteevne samt personlige og familiemessige forhold.” Det framgår etter min mening imidlertid klart av forarbeidene til 10-12(2) at regelen ikke er begrunnet i liten skatteevne eller personlige/familiemessige forhold. Dommen kan dermed ikke være relevant ved vurderingen av regelen. Regelen er jo begrunnet i hensynet til å unngå økonomisk dobbeltbeskatning og hensynet til å beskytte det norske skatteprovenyet

3.4 Kan regelen rettferdiggjøres etter EFDs rule of reason

3.4.1 Hensynet til sammenhengen i skattesystemet

Det undersøkes først om sammenhengen i skattesystemet kan rettferdiggjøre regelen. Dette må avises allerede fordi det utdelende selskap er norsk og dermed har betalt skatt til Norge for sitt overskudd. Det bryter derfor ikke med skattesystemets sammenheng om den utenlandske aksjonær får godtgjørelsesfradrag for utbytte han mottar fra norsk selskap.

3.4.2 Hensynet til kildestaten

Regelen er i ot.prp. 35 1990-91 bl.a. begrunnet med at rett til godtgjørelse for utenlandsk aksjonær vil medføre at den delen av selskapsoverskuddet som utdeles til utenlandsk aksjonær helt vil unngå beskatning. Dette ville dermed svekke det norske skattefundamentet. Ifølge Skaugeutvalget³¹ utgjør skatt på utbytte til utenlandsk aksjonær 1 2002 600 mill. NOK. Dette er ikke veldig mye i skattesammenheng, men det er lett å tenke seg at utbytteutdelingene ville vært større dersom utenlandske aksjonærer hadde hatt rett til godtgjørelsesfradrag. Dette er imidlertid ikke opplagt, idet kildeskatt betalt på utbytte til Norge ofte vil bli kreditert i hjemlandet.

Resultatet ville dersom aksjonæren skulle gis godtgjørelse i slike situasjoner medføre at beskatningsretten på utbytte overføres fra kildestaten (Norge) til aksjonærens hjemstat. Dette er ikke et særlig rimelig resultat, da selskapsoverskuddet som ligger til grunn for utbytteutdelingen er skapt i Norge. Kildestatsprinsippet er også bredt akseptert i internasjonal skatterett³² - Norge er ikke den eneste godtgjørelsesstat som ilegger kildeskatt på utbytte, slik at hele kildeskattsystemet ville stå i fare dersom reglene om kapital medfører at utenlandsk aksjonær har rett til godtgjørelsesfradrag. EF-domstolen har imidlertid hittil ikke anlagt et kildestatsperspektiv på utbytteutdelinger. Det er de lege lata derfor meget usikkert om et slikt

³¹ NOU: 2003-9, Skaugeutvalget

³² jf Dajani m.fl. s 156

rettferdighetshensyn kan framføres for å begrunne restriksjonen, selv om det de lege ferenda utvilsomt er gode grunner for det.

I og med at det er tvil kan det være grunn til å legge vekt på formålet med artikkel 40 – dette er som kjent et enhetlig kapitalmarked. Dette tilsier at også utenlandsk aksjonær gis rett til godtgjørelse.

Domstolens praksis preges også av et formål om integrasjon – dette trekker i samme retning. Den løsning som medfører sterkest integrasjon vil utvilsomt være å gi utenlandsk aksjonær rett til godtgjørelse.

Under tvil er det etter min mening derfor grunn til å tro at hensynet ikke kan begrunne regelen.

3.4.3 Konklusjon

Konklusjonen er mer tvilsom her enn for vilkåret om at selskapet må ha skatteplikt til Norge. Regelen innebærer også her som utgangspunkt en restriksjon. Det avgjørende er om hensynet til kildestaten kan begrunne regelen – dette er etter min mening i lys av EF-domstolens praksis utelukket.

Reglen må derfor anses stridende mot artikkel 40 jf direktivets 1.1.

4 Rett til RISK-regulering

4.1 Kort beskrivelse av RISK-reglene

Aksjegevinster er skattepliktige, dette omfatter både gevinster ved realisasjon av norske og utenlandske aksjer, skatteloven §§10-31 og 10-30 første jf 3.ledd. Dette omfatter kun skattytere med alminnelig skatteplikt, jf sktl §2-1 og 2-2. For utlendinger som eier aksjer i norske selskaper finnes det ingen hjemmel om begrenset skatteplikt for aksjegevinster tilsvarende sktl 2-3 c) om utbytte, og gevinsten kan derfor ikke bli beskattet i Norge.

I og med at aksjeselskapet er skattlagt for inntekten ville økonomisk dobbeltbeskatning oppstå hvis aksjonæren ble skattlagt for hele forskjellen mellom den opprinnelige inngangsverdi og utgangsverdien. Derfor foretas en RISK regulering av inngangsverdien. Denne medfører at skattyter får tillagt et beløp som tilsvarer en

forholdsmessig andel av de verdier som allerede er skattlagt i selskapet til den opprinnelige inngangsverdi av aksjen etter regler i § 10-34. Skattelovens § 10-30 3.ledd om gevinst ved realisasjon av aksje i utenlandsk selskap viser imidlertid ikke til 10-34 om RISK-regulering. For gevinst ved salg av utenlandske aksjer er derfor økonomisk dobbeltbeskatning ikke forhindre (forutsatt at selskapet har skattet på inntekten i hjemlandet).

RISK-beløpet kan også være negativt. Negativ RISK oppstår dersom summen av avsatt og utdelt utbytte, skatter og refusjonsbeløp overstiger selskapets skattepliktige inntekt. Negativ RISK reduserer aksjens inngangsverdi og fører dermed til en høyere skattepliktig gevinst. RISK-regulering kan dermed også være en ulempe for skatteeieren, dog vil den nok hovedsakelig være en fordel.

4.2 Er regelen en restriksjon for kapitalbevegelser, jf artikkel 40 jf direktivets artikkel 1.1?

Problemstillingen blir den samme som for vilkåret om godtgjørelsesreglenes regel om at det utdelende selskap må være skattepliktig for hele sitt overskudd, altså om vilkåret er egnet til å hindre, avskrekke, eller avholde norske aksjonærer fra å investere i selskaper i andre EØS-stater, jf punkt 3.4 overfor .

Stillingen er her svært lik stillingen for godtgjørelsesreglene. En norsk aksjonær står dårligere skattemessig ved et salg av utenlandske aksjer enn ved et tilsvarende salg av norske aksjer ved beregning av skattemessig gevinst av aksjene. Dette kan medføre at ”norske” aksjonærer avskrekkes fra å investere i selskaper i andre EØS-land. Sett fra selskaper i andre EØS-lands ståsted innebærer det også at det blir vanskeligere å hente kapital fra Norge. Reglene utgjør dermed på samme måte som en hindring for kapitalbevegelser etter artikkel 40, jf direktivets 1.1.

4.3 Kan regelen opprettholde i medhold av direktivets artikkel 4 – effektiv skattekontroll

I punkt 3.3 overfor ble det konkludert med at godtgjørelsesreglene ikke kunne opprettholdes i medhold av denne bestemmelsen på grunn av at regelen gikk for langt i forhold til det formål som skulle oppnås. I og med at hovedformålet med RISK-reglene og godtgjørelsesreglene stort sett er det samme- unngåelse av økonomisk

dobbeltbeskatning – er spørsmålet om RISK-reglene skiller seg fra godtgjørelsesreglene på en slik måte at konklusjonen kan bli anderledes. For RISK-reglene har hensynet til effektiv skattekontroll/ administrative hensyn vært minst like sentralt for utformingen av reglene som hensynet til å motvirke dobbeltbeskatning. Hensynet har etter forarbeidene å dømme hatt mer å si for utformingen av RISK-reglene enn for godtgjørelsesreglene. Det sies i Ot.prp.35(1990-91) s. 210 at utenlandske selskaper ikke kan pålegges å regne ut årlige RISK-beløp og sende melding til aksjonærene om disse. Plikten måtte i tilfelle pålegges aksjonæren. Opplysningene ville derfor kreve store ressurser og være vanskelige å kontrollere for norske skattemyndigheter. Det drøftes også på side 210 muligheten til skjematisk å lempe gevinstbeskatningen ved salg av utenlandske aksjer. Departementet forkastet imidlertid muligheten da metoden vil være lite presis, bl.a. fordi skattesats og beregningsgrunnlag er forskjellig i de ulike land. Det vises igjen til endringen av reglene om verdsettelse av utenlandske aksjer i sktl 4-12. Disse ble funnet stridende mot EØS-avtalen av ESA i 2001, og endret av departementet i 2002 slik at de tilfredsstilte ESAs krav. Administrative hensyn var neppe viktigere ved utformingen av disse reglene enn ved utformingen av RISK-reglene. Uttalelser fra ESA er riktignok ingen tung rettskilde, men det gir en klar indikasjon at departementet endret reglene etter ESAs krav. Hadde spørsmålet bydd på større tvil ville departementet sannsynligvis ha prøvet spørsmålet for EFTA-domstolen. Som nevnt over må hensynet både være egnet til å oppnå det angitte formål og nødvendig for å oppnå dette. Regelen er utvilsom egnet, i og med at utenlandsk aksjonær aldri vil få RISK-godtgjørelse. Som for godtgjørelsesreglene går den imidlertid alt for langt, i og med at utenlandsk selger av aksjer aldri har mulighet til å få godtgjørelse. For å oppnå formålet ville det også her vært tilstrekkelig å stille et krav til skattyter om dokumentasjon – selv om dette ville betydd praktiske vanskeligheter. Konklusjonen er derfor at regelen ikke kan rettferdiggjøres etter direktivets artikkel 4.

4.4 Kan hindringen opprettholdes på grunnlag av EF-domstolens lære om almenne hensyn?

Regelen som vurderes her er svært like vilkåret i 10-12 om at selskapet må være skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd. Spørsmålet er igjen om det er forskjeller i reglene som kan begrunne en annen konklusjon.

Når det gjelder de hensyn som kan begrunne regelen er hensynet til sammenhengen i beskatningen den eneste som er aktuell for å begrunne hindringen. Jeg kan ikke se andre hensyn som kan begrunne regelen, da de i forarbeidene nevnte økonomiske hensyn ikke kan brukes etter EF-domstolens praksis, jf drøftelsen i 3.8 overfor.

Innvendingene mot 10-30 er på samme måte som for godtgjørelsesreglene først og fremst at det er snakk om to ulike skatter og to ulike skattesubjekter, samt at formålet med regelen er å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning, jf drøftelsen i 3.8 ovenfor. Sentralt er det også at regelen forskjellsbehandler på grunnlag av selskapets sete på samme måte som godtgjørelsesreglene.

Det er to faktorer som kan begrunne en mer direkte sammenheng i skattesystemet enn for godtgjørelsesreglene. For det første at RISK alltid samsvarer med den skatt selskapet faktisk har betalt. Dermed er sammenhengen klarere både i forhold til godtgjørelsesreglene og i forhold til de nederlandske regler i Verkooijen, hvor det var snakk om et bestemt fribeløp uansett størrelsen på selskapets skatt. For det annet at reglene ikke alltid er til gunst for skatteyderen og med at negativ RISK kan oppstå. Regelen har dermed ikke fullt ut karakter av en skattefritaksregel og dermed av å være en hindring. Dette vil dog stort sett være tilfellet.

Det ville imidlertid være lite konsekvent dersom godtgjørelsessystemet skulle underkjennes og RISK-reglene bli godtatt. Det ville da lønne seg å selge aksjene i stedet for å ta ut utbytte. Dette er neppe i samsvar med lovgivers intensjoner om nøytralitet som har stått så sentralt i de siste års skattereformer. Løsningen for godtgjørelse bør dermed få betydning for løsningen for RISK-reglene, og vice versa.

De lege lata må ordlyden i Verkooijen veie tungt. Etter dommen er det ikke tilstrekkelig nær sammenheng i skattesystemet for å gjøre unntak der det er fradrag for forskjellige skatter og forskjellige skattesubjekter, slik tilfellet er for RISK-reglene.

4.5 Konklusjon

RISK-reglene har i sin nåværende utforming en noe mer direkte sammenheng mellom selskapsskatt og aksjonærens skatt enn både *Verkooijen* og godtgjørelsesreglene, slik at det dog foreligger en liten tvil om at resultatet blir det samme. Etter mitt syn må ordlyden i *Verkooijen* veie tungt. Når 10-30 forskjellsbehandler på bakgrunn av selskapets sete, og har to ulike skatter og skattesubjekter, må dette medføre at reglene står i samme stilling som i *Verkooijen*. Min hovedkonklusjon er derfor at regelen er en restriksjon på kapitalbevegelser, jf artikkel 40 jf direktivets artikkel 1.1.

Del II – Krav om domisil som vurderes opp mot reglene om etableringsrett

5 Rett til kredit for utenlandsk skatt for utenlandsk skatteyder med filial i Norge

5.1 Kort beskrivelse av reglene

Reglene om kreditfradrag i skattelovens §§ 16-20 og 16-30 hjemler på visse vilkår rett til fradrag i skatt for skatt av inntekt og formue i utlandet. Formålet med reglene er å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning. Det er kun ”skattyter som nevnt i §§2-1 og 2-2” som kan kreve kredit for utenlandsk skatt, jf 16-20, 1.ledd 1.punktum., dvs personer som er bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge. Tilsvarende forbeholder 16-30 (1) retten til kreditfradrag for ”i riket hjemmehørende aksjeselskaper”. At disse er skattepliktig til Norge for inntekt i utlandet følger av globalinntektsprinsippet nedfelt i §2-1 11.ledd og §2-2 6.ledd.

Framstillingen her begrenser seg rett til kredit for (kilde)skatt på aksjeutbytte.

Skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge etter §2-3 b) kan ikke kreve kredit for utenlandsk skatt på utbytte etter §16-20. Dersom f.eks. en utlending driver virksomhet i Norge gjennom en filial og mottar aksjeutbytte fra et selskap i en annen stat i

virksomhet tilknyttet filialen, gir bestemmelsen ikke hjemmel for å kreve fradrag for (kilde)skatt på aksjeutbyttet i den annen stat³³.

5.2 Hvilke krav stiller reglene om etableringsrett til 16-20 ?

Reglene om etableringsretten finnes i EØS-avtalens artikler 31 til 34. Bestemmelsen om etableringsretten er regler om fri bevegelse for selvstendig næringsdrivende og juridiske personer. Hovedregelen er at alle fysiske personer som skal drive næringsvirksomhet kan påberope seg retten, jf artikkel 31. Etableringsretten gjelder tilsvarende for juridiske personer som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, hovedadministrasjon eller hovedforetak i EØS-pmrådet, jf artikkel 34. Etableringsretten omfatter to former etablering. Dette er retten til primæretablering, som feks nyetablering eller overflytting av virksomhet til et annet land, jf artikkel 31 nr. 1 første punktum, og sekundæretablering, som at et utenlandsk selskap oppretter datterselskap eller filial i et annet EØS-land, 31. nr.1 annet punktum.

5.3 Kravet til nasjonal behandling

Etableringsretten gir rett til nasjonal behandling i medlemsstaten, med andre ord rett til å starte og utøve virksomhet på samme vilkår som etableringslandets egne rettssubjekter. Statene kan som utgangspunkt fritt fastsette regler for utøvelse av næringsvirksomhet, så lenge reglene ikke medfører åpen eller skjult diskriminering.

5.4 Innebærer 16-20 et brudd på prinsippet om nasjonal behandling, jf artikkel 31?

Problemstillingen er da om regelen innebærer at utenlandske skatteyttere blir behandlet dårligere enn norske skatteyttere.

Regelen medfører ikke at utenlandske selskaper er fullstendig avskåret fra å etablere seg gjennom filialer i Norge. Det utenlandske selskap med filial har imidlertid en større skattebyrde på aksjeutbytte fra andre stater enn norske skatteyttere. For å avgjøre om

³³ jf. Zimmer 2003, s 35.

denne større skattebyrde innebærer diskriminering er det nødvendig å konstatere om situasjonene er objektivt sammenlignbare. Dersom situasjonen for norske skatteyttere med alminnelig skatteplikt til Norge og utenlandsk skatteyter med fast driftssted i Norge er sammenlignbar når de mottar utbytte fra andre selskaper er sammenlignbare foreligger som utgangspunkt diskriminering - i og med at skattebyrden på utbyttet ikke er lik. Et tilsvarende spørsmål var oppe i Saint-Gobain. Saken gjaldt nettopp nektelse av kredit til et fransk selskap med fast driftssted i Tyskland for utbytte fra aksjer i selskap hjemmehørende i tredjeland. Skattytere hjemmehørende i Tyskland hadde rett til slik kredit. Når det gjaldt spørsmålet om situasjonene var sammenlignbare sa EF-domstolen at skillet mellom alminneling og begrenset skatteplikt for hjemmehørende skattesubjekter og filialer ikke medførte at situasjonene ikke var sammenlignbare, da det faste driftssted var skattepliktig for inntekter i utlandet med tilknytning til driftsstedet på samme måte som hjemhørende skattytere. Dette er tilfelle også etter de norske regler: Et utenlandsk selskaps filial vil være skattepliktig til Norge for alle inntekter med tilknytning til filialen –akkurat som skatteyttere hjemmehørende i Norge. EF-domstolen fastslo også at det ikke spilte noen rolle at det franske selskap kunne ha oppnådd slikt fradrag ved å organisere det faste driftssted som et aksjeselskap, da etableringsretten innebærer en rett til å velge den organisasjonsform skattesubjektet finner mest hensiktsmessig.

De norske reglene er nærmest identiske med de tyske, da vilkåret for kreditfradrag - at skatteyter er hjemmehørende eller bosatt i hjemstaten - er det samme. At de tyske reglene anvendte unntaksmetoden i stedet for kreditmetoden, som de norske, kan ikke ha betydning – hovedpoenget er at reglene forskjellsbehandler på bakgrunn av bosted. Det må på bakgrunn av dommen derfor anses ganske klart at regelen som utgangspunkt er i strid med etableringsretten.

5.5 Kan regelen opprettholdes i et uskrevent alment hensyn?

EF-domstolen fant i Saint-Gobain imidlertid ikke at diskrimineringen var av en slik art at det var utelukket at regelen kunne begrunnes i et tvingende alment hensyn. Dette fordi diskrimineringen ikke forskjellsbehandlet direkte på bakgrunn av nasjonalitet slik at det ikke dreide seg om åpen diskriminering.

I og med at de tyske reglene var svært like de norske som behandles her bør det samme gjelde i forhold til de norske reglene.

I Saint-Gobain kunne imidlertid ingen av de hensyn som var påberopt medføre at reglen kunne opprettholdes. For det første kunne regelen ikke rettferdiggjøres fordi faste driftssteder hadde andre fordeler i den tyske skattelovgivningen, fordi hver enkelt regel skal vurderes for seg i forhold til traktatbestemmelsene. Dette medførte også at rettighetene ikke kunne gjøres betinget av skatteavtale. Dette betyr at de norske reglene ikke kan opprettholdes selv om Norge har gitt det utenlandske selskap med filial bedre rettigheter i skatteavtale, for eksempel i form av ikke-diskrimineringsbestemmelse. At en slik rett ville bety tap av skatteinntekter for Tyskland kom Tyskland naturligvis ingen vei med, da dette ikke er et av de almenne hensyn som kan rettferdiggjøre en ellers traktatstridig regel, jf punkt 4.2.4 som har tilsvarende relevans her. Dette argumentet kan dermed heller ikke brukes for å opprettholde de norske reglene. Jeg kan ikke se andre hensyn som kan begrunne regelen.

5.6 Konklusjon

Regelen innebærer et brudd på kravet til nasjonal behandling, og det finnes ikke almenne hensyn som kan begrunne regelen. Regelen må dermed anses å være stridende mot artikkel 31.

6 Skatteavtalenes regler om kildeskatt på utbytte

6.1 Kort beskrivelse av reglene

Aksjeutbytte der aksjonær og selskap er hjemmehørende i ulike land vil normalt være skattepliktig i kildestaten i tillegg til hjemstaten etter de respektive lands interne rett, jf for Norges vedkommende skattelovens §2-3b). Både aksjonærens hjemstat og kildestaten kan med en viss rett si at utbyttet bør beskattes hos dem³⁴.

³⁴ jf Zimmer, internasjonal inntektsskatterett 2003 s 193.

Dermed oppstår internasjonal dobbeltbeskatning på utbyttet. Dette er generelt ansett å være uheldig³⁵. For å unngå denne dobbeltbeskatning inngår statene skatteavtaler hvor retten til å beskatte utbyttet fordeles mellom landene – normalt får kildeskatten beskatte utbyttet med en sats på 15%, jf OECDs mønsteravtale artikkel 10. Ved såkalte holdingprivilegier, dvs ved en eierprosent over et visst nivå, ofte 25% kan kildeskatten bortfalle totalt.

For ordens skyld presiseres at avtalene normalt kun forhindrer den juridiske dobbeltbeskatning – den økonomiske dobbeltbeskatning som oppstår ved at selskapet først betaler skatt på overskuddet hvorefter aksjonæren også må betale skatt på utbyttet er normalt ikke forhindret gjennom skatteavtalene .

Avtalene er som utgangspunkt bilaterale, slik at de gjelder bare mellom partene.

Norge har skatteavtaler med alle de andre EU/EØS-stater. Gjennom disse er beskatningsretten på utbyttet delt med den andre stat, se tabellen nedenfor, som angir hvilken sats kildestaten har rett til å beskatte utbyttet med.

Som det framgår av tabellen er skattesatsen ikke identisk i alle de forskjellige avtaler. Heller ikke kravet til eierandel for å oppnå holdingprivilegier (skattesats 2 i tabellen).

Land	Sats 1	Sats 2	Eierprosent
Belgia	15	5	25 %
Frankrike	15	0 / 5	25%/10%
Hellas	20	20	
Irland	15	5	10 %
Italia	15	15	25 %
Luxemburg	15	5	25 %
Nederland	15	0	25 %
Nordiske land	15	0	10 %
Portugal	15	10	25 %
Spania	15	10	25 %
Storbritannia	15	5	10 %
Tyskland	15	0	25 %
Østerrike	15	5	25 %

Kilde: Finansdepartementet. Norge har ikke skatteavtale med Lichtenstein.

³⁵ jf Zimmer side 26.

6.2 Er de ulike skattesatser i strid med etableringsrettens krav til nasjonal behandling

Et grunnleggende prinsipp ved dobbeltbeskatningsavtalene er som nevnt at de bare får virkning for rettssubjekter som er hjemhørende i en av avtalestatene. Spørsmålet er om etableringsrettens krav om nasjonal behandling, og også prinsipperklæringen om ikke diskriminering, jf EØS-avtalens artikkel 4 , allikevel kan lede til at skattesubjekter i andre EØS-land kan påberope seg rettigheter i avtalene. Det er ikke sikkert at alle rettigheter som følger av avtalene står i samme stilling – prinsippielt må hver enkelt rettighet vurderes opp mot EØS-retten. Fremstillingen her begrenser seg altså til spørsmål om rett til gunstigste kildeskatt ved utdeling av aksjeutbytte.

Problemstillingen kan illustreres med følgende eksempel: Avt/Nederland artikkel 10 medfører ved holding-privileger (25% eierskap) at aksjonæren får 0 i kildeskatt på aksjeutbytte. I skatteavtaler med andre EU/EØS-stater (f.eks. avt/Spania , som setter kildeskatten ved holding-privileger til 10%) gis det dårligere rettigheter ved tilsvarende eierskap. Kan kravet til ikke-diskriminering i artikkel 4 og etableringsrettens krav til nasjonal behandling føre til at alle selskaper hjemmehørende i en stat i EØS-området kan påberope seg den gunstigste kildeskattsatsen, altså 0? Problemstillingen bygger på et synspunkt om at det ellers ville skje forskjellsbehandling av skatteyttere som er i samme situasjon i forhold til skatteplikten i kildestaten.

6.3 Utgangspunktet – skatteavtaler er statenes kompetanse

I Gilly³⁶ har EF-domstolen sagt at siden direkte beskatning ikke er harmonisert faller det innenfor statenes kompetanse å avklare hvordan dobbeltbeskatning skal unngås, og å fordele skattefundamentet mellom seg gjennom avtaler³⁷.

I Gilly sies det videre at de valg statene foretar ved fordelingen av skattefundamentene for å unngå dobbeltbeskatning som utgangspunkt ikke i seg selv kan anes som

³⁶ C-336/96 Gilly.

³⁷ Domstolen slo i denne forbindelse fast at Amsterdamtraktatens tidligere artikkel 220 (nå 293), som pålegger statene å inngå forhandlinger for å avskaffe dobbeltbeskatning i avtaleområdet, ikke er så klar og direkte at den gir private noen rettigheter . Det finnes ingen bestemmelse som tilsvarer artikkel 220 i EØS-avtalen, så om domstolen hadde kommet til et annet resultat ville dette sannsynligvis ikke kunne hatt betydning for EØS-landene.

diskriminering dersom et skattesubjekt taper på statenes valg. Dersom skatteyteren har tap ved at han ikke får den gunstigste kildeskatten skyldes dette da ikke diskriminering, men forskjeller i skattesatser og beregning av inntekt i de ulike lands interne rett – med andre ord mangelen på harmonisering. Dette er en rimelig konsekvens av at direkte beskatning ikke er harmonisert, men hører under statene å bestemme. Utgangspunktet modifiseres imidlertid, som det presiseres i sak St.-Gobain³⁸, også for skatteavtalene av EF-domstolens generelle standpunkt om at selv om direkte beskatning faller innenfor statenes kompetanse må de overholde fellesskapsforpliktelsene ved utøvelsen av denne kompetansen.

6.4 Foreligger diskriminering ?

Diskrimineringsforbudet i artikkel 4 og det tilsvarende i artikkel 31 innebærer en plikt til å ikke behandle utenlandske subjekter dårligere enn hjemstatens subjekter. Formålet med reglene er å hindre regler som favoriserer innlendinger³⁹. Det er ikke klart at reglene innebærer noen plikt til å behandle utlendinger fra forskjellige medlemsstater likt, så lenge de ikke behandles dårligere enn hjemstatens subjekter. Dajani m.fl. på side 158 mener at likebehandlingsregelen ikke medfører noen slik plikt, og konkluderer med at EØS-avtalen derfor ikke er anvendelig. Som støtte for konklusjonen vises det også til et reelt hensyn - at allokeringen av skattefundamentet mellom statene forrykkes dersom det skulle oppstilles en regel om ”gunstigste skatteavtale” for kildeskatter. Dette er imidlertid irrelevant for spørsmålet om det foreligger forskjellsbehandling. Hensynet er i tillegg et økonomisk hensyn, og dermed ikke av de hensyn som kan brukes til å begrunne en ellers traktatstridig regel.

EF-domstolen har ennå ikke tatt stilling til dette spørsmålet spesielt. Det ble reist i de forente saker Höchst/Metallgesellschaft, men saken ble løst på annet grunnlag, og domstolen tok derfor ikke standpunkt.

I St.-Gobain ble det imidlertid lagt til grunn at ”prinsippet om nasjonal behandling” medfører at en skattyter hjemmehørende i et medlemsland, med fast driftssted i et annet medlemsland, generelt kan påberope seg rettigheter i virksomhetslandets skatteavtaler

³⁸ C-307/97 Saint-Gobain.

³⁹ jf Sejersted m.fl. på side 213

med tredjeland⁴⁰. EF-domstolen viste altså ikke til en spesiell bestemmelse i traktatene, men et generelt prinsipp. Ståhl/Østerman⁴¹ tolker dette som det vanlige ikke-diskrimineringsprinsippet som finnes i EF-traktatens artikkel, hvis innhold er det samme som EØSavtalens artikkel 4. Retten til behandling på lik linje med nasjonale rettssubjekter følger innenfor artikkelens anvendelsesområde også direkte av etableringsretten. Saken gjaldt nettopp etableringsretten. Etter EF-domstolens egen praksis skal den generelle ikke-diskrimineringsregelen barer anvendes der de spesielle reglene ikke får anvendelse – det kan derfor også argumenteres for at det er etableringsrettens prinsipp om nasjonal behandling domstolen siktet til. Dette er etter min mening en mer naturlig tolkning. Antagelig spiller det for det spørsmål som drøftes her ingen rolle hvilken av de to man anser avgjørelsen å være forankret i – resultatet blir det samme.

Retten til å påberope seg fordeler i skatteavtaler var i dommen altså presisert til å gjelde i forhold til skatteavtaler med *tredjeland*. Jeg kan imidlertid ikke se noen hensyn som tilsier at rettigheter i skatteavtaler med andre medlemsland skulle stå i en annen stilling. Forskjellsbehandlingen vil jo være der uansett om det er skatteavtaler med tredjeland eller andre medlemsland som gir den nasjonale skatteyder en fordel i forhold til den utenlandske skattyter. Etter min mening må derfor skatteavtaler med andre medlemsland stå i samme stilling som avtaler med tredjeland.

Sakens rekkevidde er etter dommens ordlyd dog begrenset til å gjelde skattytere med fast driftssted i den annen medlemsstat. For slike skattytere må det imidlertid på bakgrunn av dommen oppstilles en regel om at gunstigste kildeskatt gjelder.

6.5 Rett til gunstigste skatteavtale for andre enn EØS-subjekter med fast driftssted i Norge

Ut over dette er det tvilsomt om det kan oppstilles noen slik regel. EØS-borgere med fast driftssted behandles for sitt overskudd tilknyttet driftsstedet skattemessig likt med innenlandske skatteyder. Dette er ikke tilfellet for EØS-borgere (som er begrenset skattepliktige) uten fast driftssted. Dette taler for at situasjonene ikke er

⁴⁰ jf dommens punkt 58.

⁴¹ Ståhl/Østerman på side 138.

sammenlignbare. ”Prinsippet om nasjonal behandling” bør forstås som det vanlige prinsippet om ikke-diskriminering – altså at utenlandske skal ha rett til å behandles på samme måte som innenlandske. At alle utenlandske rettssubjekt skulle ha rett til å behandles likt vil være å dra prinsippet for langt, - slik også Ståhl/Østerman på s 138. Siden det ikke foreligger objektivt sammenlignbare situasjoner foreligger dermed ikke diskriminering etter artikkel 31/artikkel 4.

Etter dette er det strengt tatt ikke nødvendig å drøfte om regelen kan opprettholdes etter EF-domstolens ”rule of reason”. Skulle man komme til at diskriminering foreligger er det dog flere almenne hensyn som taler mot å oppstille et prinsipp om gunstigste kildeskatt etter skatteavtale. For det første rettferdighetshensyn i forhold til kildestaten - . Dersom det skulle gjelde en slik regel ville dette ha som konsekvens at kildestaten ville miste all beskatningsrett – noe som ikke er særlig rimelig. Regulering av kildeskatt på utbytte er av de spørsmål det har vært vanskeligst å komme til enighet om internasjonalt, og er derfor heller ikke løst i OECD’s mønsteravtale ⁴². Dette taler mot å avgjøre saken i hjemstatens favør. Det er dog usikkert om argumentet kan fremføres de lege lata, jf punkt 3 overfor.

Det må også tas i betraktning at skatteavtaler er resultat av forhandlinger, der fordeler på ett område vil betales med innrømmelser på et annet. Å gi de framforhandlede fordeler til alle medlemsstater ville forrykke balansen i avtalen og kunne gi helt urimelige resultater. Det ville også lede til at statene ville unngå å slutte nye avtaler og si opp eksisterende avtaler på grunn av usikkerheter med hensyn til rettsvirkningene. Dette ville gavne hverken statene eller felleskapet.

7 Konsernbidrag

⁴² jf Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 2003, s 196

7.1 Kort beskrivelse av reglene

Skattelovens §§10-2 til 10-4 har regler om konsernbidrag. Utgangspunktet er at selskaper i et konsern anses som selvstendiger skattesubjekter, som lignedes for seg, jf skattelovens §2-4. Reglene om konsernbidrag bygger imidlertid på tanken om konsernet som økonomisk enhet, og gir utjevningmuligheter, slik at det er mulig å utnytte underskudd/overskudd i de ulike konsernselskaper fullt ut til skatteformål. Reglene medfører at selskaper innen samme konsern på visse vilkår kan kreve fradrag for konsernbidrag som ytes til et annet selskap i samme konsern. Tilsvarende er konsernbidraget skattepliktig inntekt for mottaker jf §§10-2 og 10-3.

Etter skatteloven §10-4 er det et vilkår for å kunne yte/motta konsernbidrag at giver og mottaker er norske selskaper. Begrunnelsen er symmetrihensyn, skattekontroll samt hensynet til skatteprovenyet⁴³. Fradragsrett for yter skal speiles i skatteplikt for mottaker. Dersom norsk giverselskap skulle ha fradragsrett for konsernbidrag til utenlandsk selskap vil dette medføre at inntekten ikke ville bli beskattet i Norge. Dette ville bety et inntektstap for Norge.

Regelen er for utenlandske selskaper med filial i Norge presisert av finansdepartementet. Av Utv. 1993 s 1336 FIN og utv.1995 side 106 følger at det gis fradragsrett for konsernbidrag fra utenlandsk selskaps norske filial til norsk selskap (eiet av utlendinger) etter ikke-diskrimineringsbestemmelse i skatteavtale. Slik ikke-diskrimineringsbestemmelse foreligger i alle Norges skatteavtaler med EØS-land. Derimot gis det etter utv. 1995 side 106 ikke fradrag for konsernbidrag i motsatt retning – fra norsk selskap til utenlandsk selskaps filial, fordi dette ikke kreves av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse, og fordi Norge da ikke vill kunne skattlegge inntekten.

Regelen tolkes slik at det ikke under noen omstendigheter kan gis konsernbidrag til utenlandsk selskap.

7.2 Problemstillingene

Dette reiser to problemstillinger. Et utenlandsk konsern som etablerer filial i Norge står i dårligere skattemessig stilling enn et tilsvarende norsk konsern ved at de ikke har rett

⁴³ jf Gjems-Onstad 2001 s 530.

til konsernbidrag fra sine norske selskaper til filialen. Den første problemstillingen er om denne forskjellsbehandlingen utgjør en krenkelse av retten til nasjonal behandling i artikkel 31.

Den andre problemstilling oppstår i forhold til regelen om at bidrag ikke kan gis med skattemessig virkning til utenlandsk selskap. Spørsmålet i forhold til norske skattesubjekter er om regelen er egnet til å hindre eller avskrekke skatteyteren fra å etablere datterselskaper i andre medlemsstater og om det foreligger forskjellsbehandling, jf punkt 6 overfor.

7.3 Konsernbidrag fra norsk selskap til utenlandsk selskaps filial

Det må være rimelig klart at den dårligere skattemessige stilling et utenlandsk selskaps filial står i etter den norske regel utgjør et brudd på retten til nasjonal behandling i artikkel 31. Situasjonen for utenlandsk filial og situasjonen for norske selskaper må nemlig anses sammenlignbare der den utenlandske filial har fast driftssted i Norge etter Saint-Gobain, jf drøftelsen i punkt 7.2 overfor, som har tilsvarende relevans her. Det faste driftssted vil jo være skattepliktig for alle inntekter som kan knyttes til det faste driftssted, også inntekter utenfor Norge.

7.3.1 Kan regelen begrunnes i almene hensyn

Spørsmålet blir da om regelen kan opprettholdes etter EF-domstolens rule of reason. Innledningsvis kan det stilles spørsmål ved om dette er utelukket fordi regelen diskriminerer. Dette er neppe tilfelle, da regelen ikke diskriminerer direkte på bakgrunn av nasjonalitet, slik at det kun foreligger indirekte diskriminering.

Spørsmålet blir da hvilke almene hensyn som kan begrunne regelen. Som nevnt er regelen begrunnet i symmetrihensyn og hensyn til skatteprovenyet. Hensynet til skatteprovenyet kan som vanlig ikke rettferdiggjøre regelen. Igjen står spørsmålet om hensynet til effektiv skattekontroll og hensynet til sammenhengen i skattesystemet – symmetri – kan opprettholde regelen.

Dersom Norge kan skattlegge inntekten vil forutsetningen for å nekte konsernbidrag ikke lenger være tilstede – situasjonen vil da være den samme som ved konsernbidrag til norsk selskap. Dette er tilfelle der det utenlandske selskap har fast driftssted – Norge vil da normalt kunne beskatte inntekter med kilde i det faste driftssted etter

skatteavtalenes artikkel 5. Dersom konsernbidraget knytter seg til et fast driftssted er det derfor ingen grunn til å nekte konsernbidrag på grunn av symmetrihensyn.

Jeg kan ikke se andre hensyn som kan begrunne regelen.

7.3.2 Konklusjon

Min konklusjon er etter dette at regelen strider mot retten til nasjonal behandling i artikkel 31, og at utenlandsk konsern i alle fall må ha rett til å gi konsernbidrag fra norsk selskap til utenlandsk selskaps filial.

7.4 Konsernbidrag fra norsk selskap til utenlandsk selskap –hvilke krav stiller etableringsretten til de norske reglene?

Et lignende tilfelle var til vurdering i sak C-264/96 ICI. Saken er sentral for vurderingen av de norske reglene, og skal derfor gis en nærmere omtale.

Saken gjaldt britiske regler om "consortium relief" som tilsvarer de norske regler langt på vei, de britiske regler var dog mer detaljerte enn de norske som omtales her. Reglene medførte at "group relief" kunne gis for underskudd i et annet selskap i et 75%konsern. Videre inneholdt reglene en definisjon av holdingselskap som krevde at alle eller de fleste av selskapene i konsernet måtte være hjemmehørende i Storbritannia. Et holdingselskap var ifølge Income and Corporate Taxes Act 258(5); "*a company or business of which consists wholly or mainly in the holding of shares or securities of companies which are 90 per cent subsidiaries, and which are trading companies.*" , og ICA section 258(7) bestemte at "*References in this and following sections sections apply only to bodies corporate in the united kingdom*".

ICI (Imperial Chemical Industries) var et holdingselskap som hadde 23 datterselskaper. Av disse var 4 hjemmehørende i Storbritannia, 6 hjemmehørende i andre EU-land, og 13 hjemmehørende i land utenfor EU. ICI krevde at tap i et av de britiske datterselskaper skulle utlignes mot ICIs eget overskudd. Dette var utelukket etter de internrettslige regler beskrevet over fordi selskapets datterselskaper ikke var hjemmehørende hovedsakelig i Storbritannia. ICI påsto at reglene var i strid med etableringsretten.

Saken er altså ikke helt parallell i forhold til det spørsmål som drøftes her, da den gjaldt vilkår for at *nasjonale selskaper* skulle ha rett til konsernbidrag. Imidlertid kom domstolen med generelle uttalelser om konsernbidrag og om diskriminering som etter min mening må ha relevans også her.

For det første sa EF-domstolen⁴⁴ at selv om etableringsretten primært er rettet mot diskriminering av utlendinger retter den seg også mot den situasjon at en regel hindrer statens egne subjekter fra å etablere seg i andre medlemsstater. *“It should also be pointed out that, even though, according to their wording, the provisions concerning freedom of establishment are directed mainly to ensuring that foreign nationals and companies are treated in the host Member State in the same way as nationals of that State, they also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation which comes within the definition contained in Article 58”*. Ordlyden synes i en viss utstrekning å behandle denne situasjon som et restriksjonsforbud, slik at det ikke spiller noen rolle om det foreligger diskriminering. Det er interessant at kravet som stilles dermed er tilnærmet likt med det som stilles etter kapitalreglene. Som nevnt i punkt 3 om kapitalreglene overfor er det problematisk med restriksjonsforbud på skatteområdet, idet forskjellige skattesatser i seg selv vil kunne avskrekke skatteyttere fra å etablere seg i andre medlemsstater. Dette utgjør på samme måte som ved kapitalreglene en god grunn for at regelen, i tillegg til forbudet mot å avskrekke innlendinger fra å etablere seg i utlandet, bør suppleres med et diskrimineringsforbud. I ICI konstaterte domstolen imidlertid kun at det forelå en bestemmelse som var egnet til å hindre britiske skattesubjekter fra å etablere seg i utlandet, og unnlot deretter å drøfte spørsmålet om situasjonene for selskaper hjemmehørende i Storbritannia og selskaper hjemmehørende i andre medlemsstater var sammenlignbare. Også i X AB og Y AB opererte domstolen etter ordlyden i dommen å dømme med et rent restriksjonsforbud. Tvarnø⁴⁵ mener på dette grunnlag å se at det er visse hindringer som er forbudt etter etableringsretten- men at det ennå ikke er fastlagt hvilke spesifikke hindringer dette er. Synspunktet har mye for seg, i og med at et helt generelt restriksjonsforbud ville vært vanskelig å forene med medlemsstatenes rett til å fastsette skattesats. En slik regel

⁴⁴ Sak C-264/96 ICI

⁴⁵ Christina D. Tvarnø, Skattemessigt underskudd i selskaber i EU (2001) på side 265.

skaper dog liten grad av forutberegnelighet i og med at det ikke er sikkert hvilke restriksjoner som er tillatte.

Jeg kan dog ikke se at det etter dette er grunnlag for å oppstille en regel om at det kreves et diskriminerende element for at en regel som er egnet til å avholde nasjonale subjekter skatteyttere fra å etablere seg i andre medlemstater er traktatstridig.

7.5 Er regelen egnet til å hindre norske skatteyttere fra å etablere selskaper i andre EØS-land?

Et norsk konsern som har stiftet selskaper i andre EØS-land har ikke mulighet til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning til de utenlandske selskapene. Muligheten til utjevning av overskudd gjennom konsernbidrag vil kunne være et moment dersom man vurderer å stifte selskap i andre EØS-stater. Regelen favoriserer stiftelse av selskaper i Norge. Regelen er dermed egnet til å hindre norske skatteyttere i å etablere seg i en annen medlemsstat. Den utgjør dermed som utgangspunkt en restriksjon for etableringsretten. Også Tvarnö⁴⁶ på side 265 antar at konsernbidragsregler som gjør det mer attraktivt å investere i nasjonale selskaper generelt er en restriksjon for etableringsretten, og konkluderer med at de danske regler om medregning av underskudd (som i alle fall et stykke på vei tilsvarer de norske reglene om konsernbidrag) strider mot EF-artikkel 52 (tilsvarer EØS-artikkel 31).

7.6 Kan regelen opprettholdes etter EF-domstolens rule of reason?

Både i ICI og X AB/Y AB fant domstolen at restriksjonen ikke medførte at det var utelukket at reglen kunne opprettholdes på grunn av tvingende almene hensyn – reglene diskriminerte jo ikke direkte på bakgrunn av nasjonalitet. De regler som ble vurdert i sakene diskriminerte også på bakgrunn av sontringen mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskap, slik tilfellet er i 10-4. Det legges dermed til grunn at dette er tilfelle også for de norske regler som drøftes her.

Det er her to hensyn som er særlig aktuelle – hensynet til effektiv skattekontroll og hensynet til sammenheng i skattesystemet.

7.6.1 Hensynet til effektiv skattekontroll

Ved å tillate konsernbidrag til utenlandsk selskap åpnes det for skatteflukt – det er muligheter for å flytte overskudd til stater med lavt skattenivå. Det vil kunne være praktisk vanskelig for norske skattemyndigheter om det foreligger noe reellt underskudd hos mottaker som kan motivere konsernbidraget – dersom det ikke foreligger noe underskudd vil den eneste reelle motivasjonen for bidraget være å flytte inntekten til et land med lavere skattenivå – ikke å få utnyttet underskudd – som jo er begrunnelsen for i det hele tatt å tillate konsernbidrag⁴⁷. Slike bidrag ville nok etter omstendighetene kunne rammes av omgåelsessynspunkter – dette vil det imidlertid som nevnt kunne være vanskelig for norske myndigheter å kontrollere.

Argumentet ble påberopt av Storbritannia I ICI. Dette ble avvist av EF-domstolen fordi *“the establishment of a company outside the United Kingdom does not, of itself, necessarily entail tax avoidance, since that company will in any event be subject to the tax legislation of the State of establishment.”*

Dette synes å stille svært strenge krav til vilkår som skal ivareta hensynet til skattekontroll. Sammenholdt med domstolens standpunkt i Futura og Baxter, jf punkt 3 overfor, markerer de en restriktiv linje ved anvendelsen av hensynet.

Den norske regelen synes i alle tilfelle å gå for langt. Selv om det er utvilsomt at vilkåret er egnet til å oppnå formålet - skattekontroll –det avskjærer jo ethvert bidrag til utenlandsk selskap går det for langt – i og med at det ikke lar skattyter få anledning til å yte konsernbidrag også i de tilfeller der det mottagende selskap faktisk har et slikt underskudd. Det hadde vært tilstrekkelig å oppstille et krav om at skattyter måtte dokumentere underskuddet. Hensynet kan derfor ikke begrunne regelen.

7.6.2 Hensynet til sammenhengen i skattesystemet

De norske reglene bygger som nevnt på en tanke om konsernet som økonomisk enhet og en forutsetning om symmetri – bidrag skal være fradragsberettiget for giver (i Norge)

⁴⁶. Ifølge Tvarnø gjelder dette medlemslandene England, Irland, Sverige, Finland, Portugal, Nederland, Luxembourg, Østerrike og Tyskland.

⁴⁷ jf Gjems-Onstad 2001 s 523.

bare i den grad det mottatte bidrag er skattepliktig (i Norge). Det kan argumenteres med at fradragsrett (for konsernet) til Norge bør være betinget av skatteplikt til Norge. Dersom det kan gis konsernbidrag med skattemessig effekt til utenlandsk selskap finnes det ingen hjemmel for Norge for å beskatte bidraget. I ICI avviste EF-domstolen av eget tiltak at regelen kunne rettferdiggjøres av denne grunn – hensynet var ikke påberopt av Storbritannia⁴⁸. Begrunnelsen var at argumentet ” sammenhengen i skattesystemet” -slik det ble presentert i Bachmann –dreide seg om fradrag og skatteplikt for ett og samme skattesubjekt. Argumentet kunne derfor ikke brukes, da det i den omstridte regel dreide seg om to forskjellige skattesubjekter : *”In the present case, there is no such direct link between the consortium relief granted for losses incurred by a resident subsidiary and the taxation of profits made by non-resident subsidiaries.”*. Hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan altså ikke begrunne diskriminering når det dreier seg om fradrag og skatteplikt for to forskjellige skattesubjekter. Dette er jo nødvendigvis tilfelle ved konsernbidragsregler, de norske reglene i §§10 -2 til 10-4 er ikke noe unntak. At de reglene som var til prøve i sakene var noe forskjellige i sin utforming fra de som diskuteres her kan neppe ha betydning når dette grunnleggende poeng er det samme. Ståhl/Østerman på side 134 mener at de svenske konsernbidragsreglene bør kunne opprettholdes fordi innholdet av argumentet ”sammenhengen i skattesystemet” ellers ville bli innholdsløst⁴⁹. Det kan i og for seg være riktig at innholdet av argumentet reduseres betydelig, men det synes for meg å være tvilsomt om dette kan være et synspunkt som kan fremføres de lege lata - i alle fall i forhold til de norske regler som drøftes her. Den ovenfor siterte dom er relativt klar – det er i denne sammenheng også et poeng at domstolen av eget tiltak avviste hensynet. Den er også en del av en klar tendens i alle EF-domstolens avgjørelser etter den dom som introduserte hensynet til sammenhengen i skattesystemet – Bachmann - rekkevidden av dommen reduseres. At Norge taper skatteinntekter kan som vanlig ikke begrunne regelen – jeg kan heller ikke se at det foreligger andre hensyn som kan rettferdiggjøre den.

⁴⁸ Jf Tvarnö, Skattemessigt underskudd i selskaber i EU, s 123.

⁴⁹ Mer nøytral Tvarnö på side 265, som mener det er ”avgjørende” om hensynet kan begrunne regelen, uten å konkludere i noen retning.

7.7 Konklusjon

Regelen utgjør en restriksjon i forhold til etableringsretten. Etter mitt syn foreligger det heller ikke tilstrekkelige almenne hensyn til å rettferdiggjøre regelen – den må dermed anses stridende mot artikkel 31.

8 EØS-bestemmelsenes gjennomslagskraft overfor skattereglene ved motstrid

Der det er konkludert med at en skatteregel strider mot artikkel 31 eller 40 oppstår spørsmålet om hvilken regel som skal ha forrang, og hvilke konsekvenser dette har. Artikkel 31 og 40 er en del av norsk intern rett gjennom EØS-lovens §1. Høyesteretts synspunkter i *Finanger*⁵⁰ kan dermed ikke få anvendelse – saken gjaldt jo følgende av at en norsk regel sto i klar motstrid til et direktiv som *ikke* var implementert i norsk intern rett.

Den sentrale rettskilde ved vurderingen av alle de regler som har vært vurdert er EF-domstolens avgjørelser. EF-domstolens dommer er ikke gitt forrang i EØS-lovens §2. Domstolens avgjørelser gjelder imidlertid tolkningen av bestemmelser som *har* forrang – artikkel 31 og artikkel 40. Spørsmålet må da anses løst av EØS-lovens §2 – EØS-bestemmelser skal gå foran ved motstrid.

Konsekvensene av dette vil for Norge som stat være at skattereglene må endres, jf ODA artikkel 33. Hvordan dette mest hensiktsmessig skal gjøres faller utenfor oppgavens rammer⁵¹. For skatteyderne må konsekvensen være at vilkårene som strider mot artikkel 31 eller 40 faller bort, slik at skatteyderne stilles i den stilling de ville ha

⁵⁰ Rt 2000 s 1811, *Finanger*

⁵¹ For de stater som bruker en godtgjørelsesmodell er det alminnelig antatt at en konsekvens av motstrid mot EF/EØS bestemmelsene er at disse tvinges til å bruke et klasisk system for aksjeselskapsbeskatning, jf Lupo i *European taxation* 2000 s275, Ståhl/Østerman s 133, Bullen i *Skatterett* 1 2003 s57-59. Bullen gjennomgår også alternative løsninger dersom man skulle ønske å fortsette med et kreditsystem.

vært i uten det traktatstridige vilkåret. Dette medfører at for eksempel norsk aksjonær i utenlandsk selskap har rett til godtgjørelse og RISK-regulering.

Når dette er resultatet kan man spørre seg om hvorfor det ikke er noen som har prosedert på at reglene er stridende mot EØS-avtalen - meg bekjent har det hittil ikke vært noen avgjørelse om reglene vurdert overfor for norske domstoler. Mulige forklaringer er at man i praksis unngår dobbeltbeskatning gjennom skatteavtale eller kredit etter 16-30, manglende kunnskap om EØS-regler i forhold til skatt, og risikoen for saksomkostninger dersom man skulle tape. En annen mulighet er at dagens skattesystem for aksjeutbytte oppfattes som gunstig, slik at man ikke ønsker avgjørelser som fører til endringer, for eksempel innføring av et klassisk system med skatt på aksjeutbytte også der utbytte utdeles fra norske selskaper.

9 Oppsummering

9.1 Sammenfatning av konklusjonene i oppgavens punkt 2 til 8.

Konklusjon for alle de regler som har vært drøftet bortsett fra en har vært at de strider mot EØS-avtalens artikkel 31 eller 40. Den eneste konklusjon i motsatt retning gjaldt spørsmålet om etableringsretten medførte en rett til gunstigste kildeskatt på utbytte for EØS-skattyter med begrenset skatteplikt til Norge uten fast driftssted her i riket – her ble skatteavtalenes forskjellige satser ansett forenlige med EØS-retten.

Fellestrekket ved de regler som har vært vurdert er som nevnt innledningsvis at de alle har hatt en sontring mellom skattytere som er hjemmehørende og skatteytere som ikke er hjemmehørende som kriterium for å oppnå en skattefordel. I forhold til restriksjonsforbudet i artikkel 40, jf direktivets artikkel 1.1, synes slike vilkår gjennomgående å innebære en restriksjon. Det samme gjelder det i artikkel 31 innfortolkede restriksjonsforbud for regler som hindrer nasjonale borgere i å etablere seg i utlandet.

Når det gjelder etableringsretten synes EF-domstolens praksis som et generelt utgangspunkt å medføre at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattytere er i sammenlignbare situasjoner. Dette medfører at den fordel norske skattytere har på grunn

av reglene i forhold til skattytere hjemmehørende i andre EØS-land innebærer diskriminering. I det ene tilfelle hvor kriteriet ikke ble ansett diskriminerende skyldtes dette at den ikke- hjemmehørende ikke var skattepliktig til Norge for sitt overskudd på samme måte som en hjemmehørende skatteyder – situasjonene var da ikke sammenlignbare.

Diskriminering på bakgrunn av bosted virker imidlertid på bakgrunn av EF-domstolens praksis generelt ikke å være så direkte/åpen at det er utelukket å rettferdiggjøre regelen gjennom almene hensyn etter EF-domstolens "Rule of Reason test".

Når det gjelder de hensyn som kan begrunne ellers traktatstridige diskrimineringer/restriksjoner på bakgrunn av et bosteds/hjemmehørende-kriterium er de økonomiske etter EFDs praksis helt utelukket for å begrunne de norske reglene. Også når det gjelder hensynet til effektiv skattekontroll og hensynet til sammenheng i skattesystemet synes EFDs praksis å medføre at de har begrenset rekkevidde. Når det gjelder hensynet til effektiv skattekontroll skyldes dette særlig at regler begrunnet i dette hensynet ikke må gå lengre enn det som er nødvendig for å oppnå dette formålet. Regler som bruker et bostedskriterium går alle for langt, da de fullstendig avskjærer skattyter fra å bevise at vilkårene for å oppnå fordelene er oppfylt. Når det gjelder sammenhengen i skattesystemet medfører Verkooijen, Baars og ICI at det må dreie seg om samme skatt og samme skattyter før dette hensynet skal kunne begrunne en regel. Dobbeltskatning må sees i et europeisk perspektiv, slik at det må tas i betraktning om skattyter har betalt skatt i hjemstaten. De norske reglene om utdelinger i godtgjørelsesmodellen innebærer stort sett at sammenhengen blir for indirekte –det dreier seg gjennomgående om to forskjellige skatteyder og to forskjellige skatter. De norske reglene ser dessuten økonomisk dobbeltskatning utelukkende i et nasjonalt perspektiv.

Dersom hensynet til kildestaten kan påberopes de lege lata vil dette kunne føre til at vilkåret i 10-12 om rett til godtgjørelse for utenlandsk aksjonær kan opprettholdes. Det er imidlertid tvilsomt om argumentet er relevant, da EF-domstolen aldri har anlagt et kildestatsperspektiv ved vurderingen av skatteregler. Snarere synes domstolen utelukkende å se skatteregler i et europeisk perspektiv med større integrasjon som det overordnede mål.

Konsekvensene av motstrid med artikkel 31 eller 40 er for Norge som stat at skattereglene må endres i samsvar med EØS-avtalen. For skattyterne er konsekvensene

at vilkårene som strider mot artiklene faller bort, slik at skatteyterne stilles i den stilling de ville ha vært i uten det traktatstridige vilkåret.

Endelig påpekes at den sentrale rettskilde ved vurderingen av de norske reglene også her – nær sagt selvfølgelig – har vært dommer fra EF-domstolen.

9.2 Er vilkår om skatterettslig domisil for å oppnå skattefordeler *generelt* i strid med artikkel 31 og 40?

På tross av at det i nesten alle tilfeller ble konkludert med at vilkåret om norsk skatterettslig domisil var i strid med en av de to artikler kan jeg allikevel ikke på grunnlag av de konklusjoner som er foretatt tidligere i oppgaven se at det er grunnlag for å oppstille en slik generell regel. Som det framgår av 9.1 overfor kan det etter EF-domstolens praksis fortsatt i visse tilfelle være saklig å forskjellsbehandle på bakgrunn av sontringen mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Selv om sontringen som oftest vil medføre en restriksjon eller forskjellsbehandling kan det fortsatt tenkes tilfeller der dette kan begrunnes i almene hensyn. Skatteregler som oppstiller et slik krav bør derfor ikke uten videre avskrives som traktatstridige, men vurderes individuelt i forhold til EØS-retten.

10 Litteraturliste

Bøker og artikler

Bull, Henrik, (1999) i Müller-Graff/Selvig, EEA-EU-relations s177-203, Berlin Verl. A Spitz, ISBN 3-8305-0037-8

Bullen, Andreas (2003) i Skatterett 1 2003 s2 -60, Er vilkårene for å få godtgjørelse i strid med artikkel 40 i EØS-avtalen.

Dajani, Omar m.fl. (2003) EØS-avtalen og norsk skatterett, 2003, Universitetsforlaget, 2003. ISBN 82-15-00278-1.

Eckhoff, Torstein/Helgesen Jan (2001): Rettskildelære, 5.utgave, Universitetsforlaget 2001. ISBN 82-518-3988-2.

Gjems-Onstad (2001) Norsk Bedriftsskatterett, 5.utgave. Gyldendal Norsk forlag AS, 2001 – ISBN-82-05-28759

Lupo(2000) Antonello, Reliefs From Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooien Cases

Sejersted m.fl. (1995), Sejersted, Arnesen, Rognstad, Foyn og Stremshaug (1995) EØS-rett, Oslo, Universitetsforlaget, 1995 – ISBN 82-00-22469-4

Sideek, Mohamed (2001), European Financial Integrational Law, Stockholms universitet 2001, ISBN 91-7223-135-1

Ståhl og Østerman (2000), EG-skatterätt, Uppsala, Iustus forlag, 2000. ISBN 91-7678-439-8

Tvarnö, Christina D., (2001), Skattemæssigt underskud i selskaber i EU, Jurist- og Økonomforbundets forlag 2001, iISBN 87-574-489-5.

Zimmer, Fredrik (2003) Internasjonal inntektsskatterett, 3.utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2003. ISBN 82-15-00408-3.

Zimmer, Fredrik m.fl. i BA-HR:(2001) Bedrift selskap og skatt 3. utgave. Oslo, Tano Aschehoug.

Forarbeider

Ot. prp. 35 1990-91 Skattereformen 1992

Ot. prp. nr.12 1992—93 Endringer i skatteloven m.fl.

St. prp. 100 1992-93 EØS-avtalen

NOU: 2003-9 Skaugeutvalget

Dommer fra EF-domstolen

C-120/78 Cassis de Dijon

C-270/83, Avoir Fiscal

C 204/90, Bachmann

C-80/94 ,Wielockx

C-250/95, Futura Participations

C-264/96 ICI

C-336/96 Gilly

C-254/97 Baxter

C-307/97 Saint Gobain

C-311/97 Royal Bank of Scotland

C-35/98 Verkooijen

C-200/98 X AB Y AB

C-251/98 Baars

C-516/99 Walter Schmid

Dommer fra EFTA-domstolen

E-6/98 Arbeidsgiveravgiftsaken

E-2/97/Maglite

E-3/98 Rainford Towning

E-1/2000 Islandbanki

Høyesterettsdommer

Rt 2000 s 1811, Finanger

Rt 2002 s 391 God Morgon